

# IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Attraverso il **ravvedimento operoso**, il contribuente che non abbia in tutto o in parte versato le imposte dovute o che sia incorso in altre irregolarità fiscali ha la possibilità di **rimediare spontaneamente**, beneficiando di una **riduzione della sanzione**, la cui entità è modulata in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione fino al momento del ravvedimento.

## 1. Ravvedimento operoso: cos'è

Il ravvedimento operoso è un istituto di carattere generale che, al fine di incentivare lo spontaneo adempimento dei doveri fiscali (c.d. "*compliance*"), consente al contribuente che sia incorso in irregolarità tributarie di **sanare la propria posizione** dichiarando redditi ulteriori rispetto a quelli già dichiarati, eseguendo pagamenti omessi o eseguiti in misura insufficiente o, ancora, assolvendo ad altri adempimenti che avrebbero dovuto essere effettuati in precedenza.

A fronte dello **spontaneo pagamento** di quanto dovuto e degli interessi maturati su tali somme, è previsto per il contribuente un effetto premiale consistente nella **riduzione della sanzione** altrimenti irrogabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale riduzione è tanto maggiore quanto più breve è il tempo intercorso tra la violazione fiscale e la sua successiva regolarizzazione mediante ravvedimento: il legislatore ha a tal fine individuato **diversi scaglioni temporali** a ciascuno dei quali corrisponde una diversa e via via minore quota di abbattimento della sanzione.

È in ogni caso opportuno segnalare che il pagamento e la regolarizzazione effettuati mediante ravvedimento operoso non pongono il contribuente al riparo da successive attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria o dalla prosecuzione di quelle già in corso.

## 2. La normativa di riferimento

La disciplina del ravvedimento operoso è contenuta nell'**art. 13 del D.Lgs. 472/1997** (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie).

Recentemente, il **D.L. 34/2019** (c.d. "Decreto crescita"), convertito in **L. 58/2019**, ha introdotto un **nuovo art. 13-bis** che, ponendosi come norma di interpretazione autentica del precedente art. 13, ammette esplicitamente la possibilità di un ravvedimento parziale o frazionato.

Per poter calcolare la sanzione, sulla quale operare poi gli abbattimenti previsti per le varie ipotesi di ravvedimento operoso, occorrerà fare riferimento alle varie fonti che disciplinano le singole violazioni fiscali ed in particolare alle norme contenute nel **D.Lgs. 471/1997** (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi).

Nell'ambito del decreto appena menzionato si segnala – in quanto decisamente favorevole per il contribuente – la norma di cui all'**art. 13, comma 1**, che **riduce della metà la sanzione normalmente prevista in caso di ritardato od omesso versamento di imposte** (passando così da una sanzione ordinaria pari al 30% di ogni importo non versato ad una pari soltanto al **15%**), qualora il pagamento del dovuto avvenga con un **ritardo non superiore a 90 giorni**. Un regime ancor più benevolo è dalla stessa disposizione previsto per le ipotesi di **ritardo lievissimo**, in cui cioè il pagamento avvenga **entro 15 giorni** dalla data in cui avrebbe dovuto essere effettuato: in tal caso, la sanzione – oltre ad essere dimezzata in virtù di quanto sopra

– sarà ulteriormente ridotta nella misura di **1/15 per ciascun giorno di ritardo** (corrispondente ad una sanzione dell'1% per ciascun giorno di ritardo). Entrambi gli abbattimenti sanzionatori appena illustrati si cumulano poi con l'**ulteriore riduzione ad 1/10** prevista dal primo scaglione temporale del ravvedimento operoso, come si vedrà nel paragrafo successivo (in caso di omesso versamento ravveduto entro 15 giorni si applicherà quindi una sanzione estremamente tenue, pari allo 0,1% dell'importo non versato, moltiplicato per ciascun giorno di ritardo: ad esempio, 1 giorno di ritardo → sanzione pari allo 0,1%; 2 giorni di ritardo → sanzione pari allo 0,2%; 3 giorni di ritardo → sanzione pari allo 0,3% e così via sino al quindicesimo giorno...).

### 3. Tipologie di ravvedimento

In base al **tempo intercorso tra la violazione di un obbligo fiscale e la sua successiva spontanea regolarizzazione da parte del contribuente**, si distinguono diverse tipologie di ravvedimento, cui corrispondono quote via via decrescenti di abbattimento della sanzione:

- **ravvedimento sprint:** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito **entro 15 giorni** dalla data in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato, la sanzione è ridotta ad **1/15 del minimo per ciascun giorno di ritardo**; poiché in tal caso il ravvedimento rientra comunque nel primo scaglione del ravvedimento c.d. "breve" (vedi punto successivo), la sanzione già così abbattuta è poi **ulteriormente ridotta ad 1/10** ([art. 13, comma 1, terzo periodo, D.Lgs. 471/1997](#), in combinato disposto con art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento breve:** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito **entro 30 giorni** dalla data in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato, la sanzione è ridotta ad **1/10 del minimo** (art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento intermedio o trimestrale:** nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore**, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene **entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione** in cui l'omissione o l'errore è stato commesso, la sanzione è ridotta ad **1/9 del minimo** (art. 13, lett. a-bis), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento lungo o annuale:** nei casi in cui 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 1 anno dall'omissione o dall'errore**, la sanzione è ridotta ad **1/8 del minimo** (art. 13, lett. b), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento lunghissimo o biennale:** nei casi in cui 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 successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro 2 anni dall'omissione o dall'errore**, la sanzione è ridotta ad **1/7 del minimo** (art. 13, lett. b-bis), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento ultra-biennale:** nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **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 2 anni dall'omissione o dall'errore**, la sanzione è ridotta ad **1/6 del minimo** (art. 13, lett. b-ter), D.Lgs. 472/1997);

- **ravvedimento su p.v.c.:** nei casi in cui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la constatazione della violazione** e prima che l'Amministrazione finanziaria abbia notificato il conseguente avviso di accertamento, la sanzione è ridotta ad **1/5 del minimo**; questa ipotesi di ravvedimento non è applicabile per le violazioni di cui all'art. 6, comma 3 (mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscale o documenti di trasporto) e art. 11, comma 5 (omessa installazione del misuratore fiscale) del D.Lgs. 471/1997 (art. 13, lett. b-quater), D.Lgs. 472/1997);
- **ravvedimento a seguito di omessa dichiarazione:** nei casi in cui la dichiarazione precedentemente omessa viene presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni** o nei casi in cui la dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva precedentemente omessa viene presentata con **ritardo non superiore a 30 giorni**, la sanzione prevista per ciascuna delle due violazioni è ridotta ad **1/10 del minimo** (art. 13, lett. c), D.Lgs. 472/1997).

**Novità recente** è l'estensione a tutti i tributi della possibilità di accedere alle forme più lunghe di ravvedimento (quello c.d. "lunghissimo", oltre l'anno, e quello "ultrabiennale", oltre i due anni), in precedenza riservate ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

L'art. 10-bis del decreto legge 124/2019 (c.d. "collegato fiscale alla legge di bilancio 2020"), in vigore dal 25 dicembre 2019, ha infatti **abrogato il comma 1-bis dell'articolo 13 D.Lgs. 472/1997** che prevedeva tale limitazione, consentendo quindi il **ravvedimento in caso di ritardo superiore ad un anno anche per tutti i tributi regionali e comunali** (fermo restando il limite generale rappresentato dall'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza).

	Tipologia	Adempimento	Termine	Sanzione abbattuta ad...
Tutti i tributi	<b>Ravvedimento sprint</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	15 giorni dall'omissione	1/15 del minimo per ciascun giorno di ritardo, ulteriormente ridotto ad 1/10
	<b>Ravvedimento breve</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	30 giorni dall'omissione	1/10 del minimo
	<b>Ravvedimento intermedio</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	90 giorni dall'omissione oppure	1/9 del minimo

		Errori od omissioni in dichiarazione	90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	
	<b>Ravvedimento lungo</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	1 anno dall'omissione oppure entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/8 del minimo
		Errori od omissioni in dichiarazione		
	<b>Ravvedimento lunghissimo</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	2 anni dall'omissione oppure entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/7 del minimo
		Errori od omissioni in dichiarazione		
	<b>Ravvedimento ultrabiennale</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	Oltre 2 anni dall'omissione oppure oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/6 del minimo
		Errori od omissioni in dichiarazione		
Soli tributi amministrati dalle agenzie fiscali	<b>Ravvedimento su p.v.c.</b>	Omesso pagamento di tributi o acconti	Dopo la constatazione della violazione, ma prima dell'emissione dell'avviso di accertamento	1/5 del minimo
		Errori od omissioni in dichiarazione		

Tutti i tributi	<b>Ravvedimento a seguito di omessa dichiarazione</b>	Dichiarazione omessa	90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione oppure 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione periodica IVA	1/10 del minimo
-----------------	---	----------------------	--	-----------------

## 4. Come e quando si perfeziona il ravvedimento

Il ravvedimento si perfeziona con il **contestuale pagamento del tributo eventualmente omesso o versato in misura insufficiente, della sanzione ridotta e degli interessi** di mora calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato sino a quello in cui il saldo viene effettivamente eseguito (art. 13, comma 2, D.Lgs. 472/1997). Qualora il termine per il ravvedimento operoso scada di sabato o in una giornata festiva, il versamento si considera tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo (circolare n. 50/E del 12.06.2002).

Il **nuovo art. 13-bis**, recentemente introdotto all'interno del D.Lgs. 472/1997, ha espressamente previsto la possibilità di procedere ad un **ravvedimento operoso parziale o frazionato**, sulla cui ammissibilità si erano in passato già espressi favorevolmente sia la prassi ministeriale che la giurisprudenza. Alla luce di tale norma – qualificata come norma di interpretazione autentica e dunque dotata di effetto retroattivo – per i soli tributi amministrati dall'Agenda delle Entrate il ravvedimento può considerarsi perfezionato in relazione anche solo ad una parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta versato tardivamente. Restano fermi gli scaglioni temporali, le quote di abbattimento della sanzione e le cause ostative previste dalla disciplina generale del ravvedimento.

Nei casi in cui il contribuente non possa procedere all'autoliquidazione dell'imposta dovuta, sarà in prima battuta necessario attivarsi prendendo contatti con il competente ufficio finanziario, il quale provvederà alle operazioni di liquidazione (è quanto accade ad esempio in materia di imposta di successione): il ravvedimento si perfezionerà quindi con l'esecuzione dei pagamenti nel **termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione** da parte dell'Amministrazione finanziaria (art. 13, comma 3, D.Lgs. 472/1997).

È opportuno segnalare come **i termini previsti per le varie ipotesi di ravvedimento operoso non rientrino tra le ipotesi di sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020** dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, previste nell'ambito del c.d. "decreto Cura Italia" (d.l. 18/2020) a fronte dell'emergenza sanitaria da Covid-19. Come chiarito nella circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 3723/C del 15 aprile 2020, infatti, l'istituto del ravvedimento operoso *"non si avvia per iniziativa degli uffici degli enti impositori, ma su spontanea iniziativa del contribuente trasgressore il quale può ravvedersi entro certi termini, ottenendo uno sconto sulle sanzioni da versare, salvo che gli uffici non abbiano già accertato l'inadempimento"*.

## 5. Ravvedimento operoso: chi può usarlo

Il ravvedimento operoso è consentito a **tutte le tipologie di contribuenti** (persone fisiche, società, enti) in relazione alle diverse imposte dovute e agli adempimenti a cui ciascuno di essi è tenuto.

A seguito della riforma del 2015, **per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** (Irpef, Ires, IVA, Irap, imposta di registro, imposta ipotecaria, imposta catastale, imposta di bollo, imposta sulle successioni, ecc...), il ravvedimento è possibile anche se:

- la violazione è già stata constatata e notificata al contribuente;
- sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
- sono iniziate altre attività di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari) formalmente comunicate al contribuente.

Il ravvedimento resta invece **precluso per effetto della notifica di atti di liquidazione e di accertamento**, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 (controlli automatici delle dichiarazioni) e all'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973 (controlli formali delle dichiarazioni).

## **6. Per quali tributi si può ricorrere al ravvedimento operoso?**

In virtù del suo carattere generale, il ravvedimento operoso è applicabile a **tutti i tipi di tributi** e ai relativi adempimenti.

Nonostante l'estensione delle possibilità di ravvedimento operata dal collegato fiscale alla legge di bilancio 2020 (d.l. 124/2019), permane una rilevante differenza di disciplina derivata però dalla distinzione fra **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** e **tributi gestiti a livello locale**: come già chiarito nel paragrafo precedente, soltanto per la prima categoria di tributi il ravvedimento rimane possibile anche a seguito dell'avvio di attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria; per gli altri, il ravvedimento deve necessariamente essere antecedente a qualsiasi attività di contestazione o controllo avviata dai competenti organi accertatori e portata formalmente a conoscenza del contribuente.

### **6.1 Il ravvedimento su tributi locali**

Come già anticipato, **in passato per i tributi locali** (il pensiero va in primo luogo ad IMU e Tasi) **il ravvedimento era ammesso entro margini ben più ristretti** rispetto ai tributi amministrati direttamente dall'Agenzia delle Entrate: la regolarizzazione era infatti consentita solamente entro il limite temporale di un anno, scaduto il quale il contribuente non avrebbe potuto far altro che attendere che l'ente impositore accertasse la violazione e notificasse il conseguente atto, con applicazione delle sanzioni in misura piena, senza alcuna riduzione.

Sebbene per tali imposte la legge già consentisse ai singoli Consigli comunali di prevedere, tramite apposito regolamento, ulteriori fattispecie di ravvedimento anche per ritardi superiori all'anno, con la possibilità di istituire altresì ipotesi di ravvedimento permanente che consentissero cioè al contribuente di regolarizzare in qualsiasi momento la propria posizione, tale regime è stato superato per effetto dell'**art. 10-bis del decreto legge 124/2019** (c.d. "collegato fiscale alla legge di bilancio 2020"), in vigore dal 25 dicembre 2019.

**Anche per le imposte locali è dunque oggi consentito ravvedersi senza più alcuna limitazione temporale** (fermo restando, però, il già più volte richiamato limite generale rappresentato dall'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza).

## **7. Versamenti: come procedere**

Il contribuente che voglia regolarizzare la propria posizione mediante ravvedimento operoso dovrà procedere a versare le imposte dovute, gli interessi e le sanzioni in misura ridotta utilizzando uno dei seguenti modelli di pagamento:

- il **modello F24** per le imposte sui redditi (Irpef, Ires), le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap e l'imposta sugli intrattenimenti;
- il **modello F24 con elementi identificativi** (c.d. F24 "Elide") per tributi connessi alla registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- il **modello F23** per l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti.

Con particolare riguardo ai versamenti da effettuare con modello F24, i **contribuenti non titolari di partita Iva** potranno procedere al pagamento **in via telematica** oppure presentando il modello F24 **in forma cartacea** presso gli sportelli degli agenti della riscossione o presso banche ed uffici postali.

Al contrario, tutti i **soggetti titolari di partita Iva** hanno l'obbligo di inviare il modello F24 **esclusivamente con modalità telematiche**, utilizzando i servizi online messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate o i servizi di *internet banking* predisposti da agenti della riscossione, istituti bancari, Poste italiane; in alternativa, occorrerà avvalersi di un intermediario abilitato (commercialista, associazione di categoria, Caf...).

Come chiarito dall'[Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 67/E del 23.06.2011](#), per le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso **non è possibile avvalersi di un piano di rateazione**, trattandosi di una modalità di pagamento dilazionato applicabile solo ove normativamente prevista (sono però ammesse, come visto sopra, ipotesi di ravvedimento parziale o frazionato).

In sede di versamento è comunque possibile **compensare le somme dovute con eventuali crediti d'imposta** vantati per i tributi per i quali tale operazione è ammessa (per esempio Irpef, Iva, Ires, ecc...); il modello di versamento andrà comunque presentato anche nell'ipotesi in cui, per effetto delle compensazioni, presentasse un saldo pari a zero (in tal caso la presentazione dovrà avvenire esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate o avvalendosi di un intermediario abilitato).

## **7.1 Come si compila il modello di pagamento**

Nel compilare il modello di pagamento individuato in base alla tipologia di tributo da versare, occorrerà prestare attenzione alla chiara e corretta indicazione dei dati richiesti.

Comune a tutti i modelli è una prima sezione nella quale andranno inseriti i **dati anagrafici** del contribuente; successivamente bisognerà compilare la **sezione relativa al versamento** che si intende effettuare, variabile da modello a modello:

- nel modello F24, una volta individuata la sezione di proprio interesse (ad esempio "Erario" per imposte quali Irpef, Ires ed IVA, "Regione" per le imposte regionali, "Imu e altri tributi locali" per le corrispondenti imposte locali), si indicheranno il codice tributo, l'anno d'imposta al quale si riferisce il versamento, l'ammontare degli importi a debito versati e gli altri dati eventualmente richiesti (nel caso dell'Imu andrà ad esempio inserito il codice catastale del comune di riferimento e dovrà essere barrata la casella "ravvedimento" presente nella sezione "Imu e altri tributi locali"; si potranno inoltre indicare importi a credito oggetto di compensazione o i dati anagrafici di eventuali coobbligati al pagamento);
- nel modello F24 "Elide" andranno inseriti i dati identificativi dell'atto di riferimento (cioè il numero identificativo del contratto di locazione in relazione al quale si sta effettuando il versamento), il codice tributo, l'anno di riferimento e l'importo a debito versato;

- nel modello F23 (ormai sempre più residuale e da utilizzare solo quando espressamente indicato dall'Amministrazione finanziaria) andranno indicati gli estremi dell'atto o del documento per il quale si sta procedendo a ravvedimento, il codice tributo e l'importo versato.

Nell'inserimento dei dati relativi al versamento, occorrerà tenere distinte le **single voci** di cui si compone l'importo globalmente dovuto, compilando quindi un rigo distinto per imposte, interessi e sanzioni, per ciascuno dei quali è infatti previsto uno specifico codice tributo. Fanno **eccezione** gli interessi maturati sulle somme dovute a titolo di ritenuta, che devono dal contribuente essere indicati in F24 sommandoli all'importo del tributo. Fa **eccezione** inoltre l'Imu, in relazione alla quale occorrerà sommare quanto dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, compilando nel modello di pagamento un unico rigo e indicando come codice tributo quello previsto per l'imposta.

Le somme oggetto di versamento andranno indicate in **formato numerico**, compresi gli ultimi due numeri decimali (soltanto il modello F23 richiede anche l'indicazione in lettere della somma da versare, ad esempio " euro centocinquanta/00"). In caso di più cifre decimali, la seconda cifra andrà arrotondata **per eccesso o per difetto** a seconda che la terza cifra sia uguale o superiore a 5 oppure inferiore a 5.

Da non dimenticare – affinché l'operatore del concessionario della riscossione, dell'istituto bancario o delle poste possa procedere all'addebito – è la **firma del contribuente** in calce al modello di pagamento.

Tutti i modelli devono essere compilati in **tre copie**, di cui una – debitamente timbrata – rimarrà al contribuente come ricevuta dell'operazione di versamento; in caso di utilizzo del modello F23, al contribuente verrà restituita anche una seconda copia "per eventuale presentazione all'ufficio". Numerosissimi sono ormai gli istituti bancari che consentono la compilazione e l'invio di tali modelli in formato elettronico, attraverso i propri servizi di *home banking*; in alternativa, i contribuenti abilitati ai servizi online dell'Agenzia delle Entrate possono effettuare il versamento tramite le piattaforme Entratel o Fisconline.

Sul sito internet istituzionale e presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono disponibili le **istruzioni dettagliate** per la compilazione di ciascun modello di pagamento.

È opportuno evidenziare che il carattere spontaneo del ravvedimento esclude – una volta che lo stesso si sia perfezionato – la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso di quanto versato, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili.

## 7.2 Il calcolo delle sanzioni

Dopo aver individuato lo **scaglione temporale** all'interno del quale si colloca il ravvedimento, sarà possibile **applicare la corrispondente quota di abbattimento** alle sanzioni previste in relazione a ciascun singolo tributo.

Per individuare la **sanzione connessa ad ogni specifica violazione** occorrerà fare riferimento alla disciplina di ogni singolo tributo. Un punto di riferimento può comunque essere il già menzionato **D.Lgs. 471/1997**, all'interno del quale hanno trovato organica collocazione le norme in materia di sanzioni amministrative riguardanti le imposte dirette, l'Iva e la riscossione dei tributi.

L'art. 13 di tale decreto legislativo prevede ad esempio – in relazione all'ipotesi di omesso versamento di tributi, spesso regolarizzata proprio mediante ravvedimento – una sanzione pari al **30% dell'imposta non versata** (abbattuta al 15% in caso di pagamento con ritardo non superiore a 90 giorni ed ulteriormente riducibile nei già evidenziati casi di ravvedimento "sprint", cioè con ritardo non superiore a 15 giorni).



**Esempio:** omesso versamento di € 1.000,00 dovuti a titolo di imposta di registro relativa alla seconda annualità di un contratto di locazione, adempimento che avrebbe dovuto essere effettuato ad esempio entro il 15 maggio 2020 e invece viene effettuato tramite ravvedimento in data 29 maggio 2020. Nel nostro caso la sanzione ordinariamente prevista è pari al 30% dell'importo non versato; poiché il ritardo nel versamento è pari a 14 giorni, si rientra nella particolarmente favorevole ipotesi di "ravvedimento sprint".

Per il calcolo della sanzione, l'operazione da effettuare è la seguente:

$$\begin{array}{c}
 \text{giorni trascorsi: 14 su 15} \\
 \text{(dato da inserire per il solo} \\
 \text{ravvedimento «sprint»)} \\
 \downarrow \\
 \begin{array}{c}
 \text{omesso} \\
 \text{versamento} \\
 \downarrow
 \end{array}
 \end{array}$$

$$\text{sanzione} = \text{€ } 1.000,00 \times \frac{15}{100} \times \frac{14}{15} : 10 = \text{€ } 14,00$$

$$\begin{array}{c}
 \uparrow \\
 \text{sanzione} \\
 \text{pari al 15\%} \\
 \uparrow \\
 \text{riduzione per ravvedimento ad } 1/10
 \end{array}$$

Per ciascuna delle **plurime violazioni tributarie** eventualmente commesse dovrà essere calcolata una **distinta ed autonoma sanzione**: in sede di ravvedimento il contribuente non può cioè applicare gli istituti del concorso o della continuazione tra violazioni tributarie, in virtù dei quali sarebbe possibile procedere al calcolo delle sanzioni secondo il più favorevole criterio del cumulo giuridico; tale possibilità è esclusa poiché tali istituti possono essere applicati soltanto dagli uffici finanziari al momento dell'irrogazione delle sanzioni.

### 7.3 Il calcolo degli interessi

Il calcolo degli interessi di mora andrà effettuato giorno per giorno sulla base del **tasso di interesse legale vigente**, a partire dalla data entro cui avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento o l'adempimento omesso sino al giorno dell'effettivo saldo di quanto dovuto a titolo di ravvedimento: gli interessi devono cioè coprire l'intero periodo di ritardo accumulato dal contribuente prima del perfezionarsi del ravvedimento.

Nel caso in cui il periodo di riferimento per il calcolo degli interessi si ponga a cavallo di uno o più anni, occorrerà tener conto delle **possibili variazioni del tasso di interesse legale**, pubblicate in Gazzetta Ufficiale all'inizio di ogni anno solare: per l'anno 2020 il tasso di interesse legale è stato fissato nella misura dello 0,05% annuo (nel 2019 era invece pari allo 0,8% annuo).

**Esempio:** omesso versamento di € 1.000 dovuti a titolo di acconto Irpef entro la scadenza del 30 giugno 2019, versati poi tramite ravvedimento in data 15 maggio 2020.

Poiché nel 2019 la scadenza del 30 giugno coincideva con un giorno festivo (domenica), la scadenza è automaticamente prorogata al successivo giorno feriale, 1 luglio: da quest'ultima data andrà calcolato il ritardo sino al giorno dell'effettivo versamento, nel nostro esempio pari a 319 giorni, di cui 183 nell'anno 2019 e 136 nell'anno 2020.

Per il calcolo degli interessi, l'operazione da effettuare, in base al tasso d'interesse vigente per ciascuna annualità, è la seguente:

tasso d'interesse legale  
pari a 0,8%

omesso versamento      giorni trascorsi su base annua

$$\text{interessi per l'anno 2019} = \text{€ } 1.000,00 \times \frac{0,8}{100} \times \frac{183}{365} = \text{€ } 4,01095, \text{ da arrotondare ad € } 4,01$$

tasso d'interesse legale  
pari a 0,05%

omesso versamento      giorni trascorsi su base annua

$$\text{interessi per l'anno 2020} = \text{€ } 1.000,00 \times \frac{0,05}{100} \times \frac{136}{365} = \text{€ } 0,18630, \text{ da arrotondare ad € } 0,19$$

## 8. Conseguenze penali

Oltre alla riduzione delle sanzioni amministrative, il ravvedimento operoso comporta riflessi positivi anche sul piano penale, costituendo **causa di non punibilità** o **circostanza attenuante** dei reati tributari eventualmente commessi.

### 8.1 Causa di non punibilità

Ai sensi dell'[art. 13, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#) (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), i reati di cui agli articoli

- 10-bis (omesso versamento di ritenute dovute o certificate),
- 10-ter (omesso versamento di IVA) e
- 10-quater, comma 1 (indebita compensazione)

non sono punibili se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, eventualmente anche a seguito di ravvedimento.

Allo stesso modo, ai sensi dell'[art. 13, comma 2 del medesimo decreto](#), i reati di cui agli articoli

- 4 (dichiarazione infedele) e
- 5 (omessa dichiarazione)

non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa **entro il termine di presentazione della**

**dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, a condizione però che il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il comma 3 della norma in esame prevede infine – nei casi in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateazione o a seguito di pagamenti parziali o frazionati – la concessione di un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, eventualmente prorogabile dal Giudice sino ad ulteriori tre mesi. In tale ipotesi il decorso della prescrizione rimane sospeso.

## **8.2 Circostanza attenuante**

A norma dell'[art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000](#), il ravvedimento operoso – al di fuori dei casi di non punibilità illustrati nel paragrafo precedente – integra comunque una circostanza attenuante in grado di mitigare il trattamento sanzionatorio: le pene per i reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000 possono infatti essere diminuite sino alla metà e non si applicano le pene accessorie normalmente previste se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

Per i medesimi reati, il ravvedimento operoso costituisce altresì presupposto per poter richiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (c.d. "**patteggiamento**").

## **9. Ravvedimento operoso: i codici tributo**

Per i codici tributo si fa rinvio al [sito internet istituzionale dell'Agenzia delle Entrate](#) precisando che – in caso di dubbi e incertezze in merito ad adempimenti di natura tributaria – è sempre consigliabile rivolgersi agli sportelli di assistenza e informazione istituiti presso gli uffici territoriali dell'amministrazione finanziaria.