

L'istituto del ravvedimento operoso, introdotto dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/97, consente ai contribuenti, a determinate condizioni e con specifici limiti, di sanare spontaneamente le violazioni, gli errori e gli illeciti commessi nell'applicazione della norme tributarie mediante il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, la cui entità varia a seconda della tempestività del ravvedimento e del tipo di violazione.

In pratica bisogna effettuare l'adempimento omesso (ad esempio versamento d'imposta non pagata nel termine di legge) ovvero correggere gli errori e le omissioni effettuati (ad esempio attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa).

Il vantaggio dell'utilizzo di tale istituto è crescente se viene effettuato entro breve tempo dal compimento della violazione (in genere entro 30 giorni) in quanto le sanzioni applicabili sono ulteriormente ridotte rispetto al caso in cui essa venga effettuata più tardivamente.

Esiste, in ogni caso, un limite temporale entro il quale la regolarizzazione non può più essere effettuata che è dato dal termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno in cui la violazione è stata commessa oppure di un anno dalla data della violazione (nel caso in cui non vi sia obbligo di presentazione della dichiarazione).

Soggetti interessati

Possono procedere al ravvedimento tutti gli enti non commerciali, titolari o meno di partita IVA, a condizione che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti obbligati in solido, abbiano avuto formale conoscenza.

Il ravvedimento è, quindi, precluso se:

1. si è verificata la constatazione della violazione;
2. sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche;
3. sono iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Va ricordato che il decreto legge 17 giugno 2005 n. 106 (convertito in legge 31 luglio 2005, n. 156) ha escluso la possibilità di ricorrere al ravvedimento relativamente all'Irap dovuta per gli anni 2004 e 2005.

Ambito oggettivo di applicazione

L'ambito oggettivo di applicazione della norma è molto ampio e riguarda sia le imposte dirette, che indirette, le ritenute, i tributi locali e le relative dichiarazioni o denunce.

Le diverse tipologie di violazioni sono raggruppabili nelle seguenti fattispecie

- a. violazioni relative al pagamento del tributo: in caso di omesso o insufficiente versamento del tributo, anche a titolo di acconto, ci si può ravvedere pagando l'imposta dovuta, gli interessi moratori (calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera a decorrere dal giorno in cui il versamento doveva essere effettuato e fino al giorno in cui lo stesso è effettivamente eseguito) e la sanzione in misura ridotta;
- b. omessa presentazione della dichiarazione annuale: in questa ipotesi la violazione è ravvedibile mediante presentazione della dichiarazione, entro 90 giorni dal termine di presentazione previsto, e contestuale pagamento della sanzione;
- c. violazioni di natura formale: quando si parla di violazioni formali bisogna distinguere tra le due seguenti fattispecie:
 - * violazioni "formali" che non hanno conseguenze sostanziali e cioè non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo;
 - * 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.

Infatti, mentre le prime sono punibili, le seconde, su valutazione dell'Ufficio, da effettuare caso per caso, non sono sanzionabili.

Comunque i contribuenti che si accorgono di aver commesso degli errori o delle omissioni, sia di tipo "formale" che "meramente formale", anche se ininfluenti sull'attività di controllo, possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, riferita al periodo d'imposta interessato. Tale regolarizzazione deve essere effettuata comunque prima dell'inizio dell'attività di controllo o verifica.

Per le violazioni "formali" che siano di ostacolo all'attività di accertamento dell'ufficio, la regolarizzazione, da effettuarsi nei termini e con le modalità previste dalla legge, comporta il pagamento della sanzione, anche se in misura ridotta.

Sono così sanabili le infrazioni relative al contenuto della dichiarazione quali, ad esempio:

- * l'omessa o errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante;
- * la compilazione della dichiarazione su modello non conforme a quello approvato con decreto ministeriale;
- * la mancata o errata compilazione di quadri della dichiarazione previsti per indicare dati non rilevanti ai fini della determinazione delle somme dovute

d. violazioni di natura sostanziale: si tratta di violazioni relative alle dichiarazioni validamente presentate che possono essere regolarizzate mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine valido per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ed al contestuale pagamento del tributo dovuto, degli interessi moratori e della sanzione in misura ridotta

Le sanzioni

La misura delle sanzioni varia in relazione alla tipologia delle violazioni stesse.

Nel caso di omesso o insufficiente versamento di tributi (Es. Irpeg/Ires, Irap, Iva, ritenute, ecc.) la sanzione amministrativa irrogata è pari al 30% dell'importo non versato.

Il contribuente che, alle prescritte scadenze, non abbia versato il tributo in tutto o in parte, anche a titolo di acconto, può ravvedersi:

- entro 30 giorni dalla commissione della violazione, mediante il contestuale pagamento:
 - dell'imposta dovuta;
 - di 1/8 del minimo della sanzione irrogabile;
 - degli interessi moratori;
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (o, se non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione) mediante il contestuale pagamento:
 - dell'imposta dovuta;
 - di 1/5 del minimo della sanzione irrogabile;
 - degli interessi moratori.
- Pertanto, l'ammontare della sanzione ridotta sarà pari al:
 - 3,75% (ossia 1/8 della sanzione minima pari al 30%) dell'imposta non versata, se la regolarizzazione avviene entro 30 giorni dalla violazione;
 - 6% (ossia 1/5 della sanzione minima pari al 30%) dell'imposta non versata, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (cosiddetto "ravvedimento lungo").

Calcolo degli interessi moratori.

Per il calcolo degli interessi moratori si applica la formula dell'interesse semplice (tasso legale del 2,5% in vigore dall'1.1.2004), 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.

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'Iva la sanzione va dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di euro 258,00. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da euro 258,00 a euro 1.032,91.

Il contribuente può ravvedersi mediante la presentazione della dichiarazione, entro 90 giorni dal termine di presentazione previsto, e contestuale pagamento della sanzione pari ad un ottavo del minimo.

Nel caso di violazioni formali ossia che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo (ad esempio inesatta indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente) si applica la sanzione da euro 258,00 a euro 2.065,00.

Il contribuente può ravvedersi correggendo l'errore e pagando contestualmente la sanzione pari ad un quinto del minimo.

Nel caso di violazioni sostanziali (ossia che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo) il contribuente può ravvedersi correggendo l'errore e pagando contestualmente la sanzione pari ad un quinto del minimo previsto.

Costituiscono violazioni sostanziali:

- * gli errori e le omissioni rilevabili in sede di liquidazione e controllo formale delle imposte dovute (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73). Per gli omessi o insufficienti versamenti dovuti a questo tipo di errori la sanzione prevista è pari al 30% della maggiore imposta dovuta. La regolarizzazione può avvenire mediante il contestuale pagamento:
 - dell'imposta dovuta;
 - della sanzione ridotta del 6% (1/5 del 30%);
 - degli interessi moratori;è comunque necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa.
- * l'infedele dichiarazione. Si ha una violazione di questo tipo in caso di omessa o errata indicazione di redditi, di indebita esposizione di detrazioni d'imposta, di indebita esposizione di deduzioni dall'imponibile. Nel caso di infedele dichiarazione la sanzione va dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza del credito. La regolarizzazione può avvenire mediante il contestuale pagamento:
 - dell'imposta dovuta;
 - della sanzione ridotta del 20% (1/5 del 100%);
 - degli interessi moratori;è comunque necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa.

Modalità di versamento

Le modalità di versamento delle somme dovute (tributo, interessi, sanzioni) per effetto del ravvedimento operoso, nonché i relativi codici, sono stati recentemente modificati dall'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 109/E del 22/5/2007).

In pratica nell'F24 gli importi dovuti a titolo di interessi non devono più essere aggiunti all'imposta (come fatto precedentemente) ma vanno esposti separatamente.

A tal fine l'Agenzia delle Entrate ha istituito nuovi codici tributo.

Nella tabella seguente vengono riepilogati i codici tributo relativi alle imposte più frequenti (per gli enti non commerciali) e agli interessi.

<i>Imposta</i>	<i>Codice tributo</i>	<i>Codice sanzione</i>	<i>Nuovo</i>
<i>codice interessi</i>			
IRES	2001 - 2002 - 2003	8918	1990
IVA	6001, 6002, ...60012, 6031, 6032, ..., 6034, 6035, 6099,	8904	1991
IRAP	3800 - 3812 - 3813	8907	1993
Addiz. Reg.	3801	8902	1994
Addiz. Comune	3817 - 3861	8903	1995

Le nuove modalità di esposizione degli interessi, separatamente dall'imposta, non si applicano alle ritenute dei sostituti d'imposta, per le quali si continua ad effettuare il versamento cumulando gli interessi con l'imposta dovuta come di consueto.

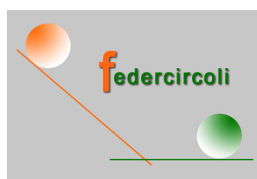
Il codice tributo della sanzione è in questo caso l'8906.

In nessun caso è, comunque, prevista la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute a titolo di ravvedimento.

Perfezionamento e compensazione

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

I debiti risultanti dall'applicazione del ravvedimento operoso possono essere compensati con i crediti relative alle imposte vantati dall'ente non commerciale.



Federazione dei Circoli Culturali e Ricreativi del Trentino
e-mail: info@fercircoli.it – website: www.federcircoli.it