



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



*Commissione Diritto Tributario Nazionale - Dirette ODCEC Milano*

# Ravvedimento operoso in relazione agli obblighi dichiarativi e ad altri casi particolari di applicabilità dell'istituto

**Filippo Maria Ferruta**

Milano, 25 novembre 2019 – ODCEC Milano

## *Ravvedimento operoso ex art. 13, D. Lgs. 472/1997*

---

- Aspetti riguardanti le irregolarità in tema di versamenti*
  
- Aspetti riguardanti le irregolarità in tema di Dichiarazione dei redditi*

## Ravvedimento operoso ex art. 13, co. 1, D. Lgs. 472/1997

### Schema di sintesi

Disposizione	Violazione	Termine regolarizzazione	Rid. Sanz.	Vers.	Dich.
Let. a)	Mancato pagamento del tributo	Entro 30 giorni	1/10	X	
Let. a-bis)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro 90 giorni	1/9	X	X
Let. b)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione oppure entro un anno dalla commissione dell'errore	1/8	X	X
Let. b-bis)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure entro due anni dalla commissione dell'errore	1/7	X	X
Let. b-ter)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure oltre due anni dalla commissione dell'errore	1/6	X	X
Let. b-quater)	Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Dopo la constatazione dell'errore nel PVC (no scontrini/istallazione misuratore)	1/5	X	X
Let. c)	Omissione dichiarazione	Entro 90 giorni	1/10		X

## Sanzioni in tema di versamenti

### Disciplina ex art. 13, D. Lgs. 471/1997

Ritardo versamento	Sanzione
Entro 14 giorni	1,00% per ciascun giorno di ritardo
Dal 15° al 90° giorno	15,00%
Oltre il 90° giorno	30,00%

## Ravvedimento operoso relativo ai tardivi versamenti

### Disciplina di generale applicazione

Disposizione	Termine regolarizzazione	Rid. Sanz.	Definizione
Lett. a)	Entro 30 giorni	1/10	Termine Breve
Lett. a-bis)	Entro 90 giorni	1/9	Termine Intermedio
Lett. b)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione oppure entro un anno dalla commissione dell'errore	1/8	Termine Lungo

## Ravvedimento operoso relativo ai tardivi versamenti

### Disciplina applicabile ai tributi gestiti dalla Agenzia delle Entrate

Disposizione	Termine regolarizzazione	Rid. Sanz.	Definizione
Let. a)	Entro 30 giorni	1/10	Termine Breve
Let. a-bis)	Entro 90 giorni	1/9	Termine Intermedio
Let. b)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione oppure entro un anno dalla commissione dell'errore	1/8	
Let. b-bis)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure entro due anni dalla commissione dell'errore	1/7	Termini Lunghi
Let. b-ter)	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure oltre due anni dalla commissione dell'errore	1/6	
Let. b-quater)	Dopo la constatazione dell'errore nel PVC	1/5	

## Ravvedimento operoso relativo ai tardivi versamenti

### Criterio per individuazione dei "termini lunghi" legati ad adempimenti dichiarativi

Ravvedimento nel cosiddetto "Termine lungo" ex art. 13, co. 1, lett. b), D. Lgs. 472/1997  
Riduzione sanzione a 1/8

Versamento	Importo	Scadenza	Termine Ravv.
Acconto IVA 2017	8.000,00	27/12/2017	30/04/2018
IVA relativa al mese di Dicembre 2017	10.000,00	16/01/2018	30/04/2019

## Ravvedimento operoso relativo ai tardivi versamenti

### Esempio applicativo

Il sottoindicato importo viene versato in data 26/01/2018 con n. 10 giorni di ritardo

Versamento	Importo	Scadenza	Data Vers.	% Sanz. Ord.
IVA relativa al mese di Dicembre 2017	10.000,00	16/01/2018	26/01/2018	10,00%

Ipotesi di Ravvedimento		Rid.	% Sanz. Appl.
Esecuzione in data	30/01/2018	1/10	1,00%
Esecuzione in data	30/03/2018	1/9	1,11%
Esecuzione in data	28/09/2018	1/8	1,25%



## Ravvedimento operoso relativo ai tardivi versamenti

### Esempio applicativo

Il sottoindicato importo viene versato in data 26/03/2018 con n. 10 giorni di ritardo

Versamento	Importo	Scadenza	Data Vers.
Tassa CC.GG. 2018	309,87	16/03/2018	26/03/2018

Regime sanzionatorio	Tesi A	Tesi B
Sanzione ordinaria	30,00%	100,00%
Sanzione applicabile	10,00%	100,00%

Ipotesi di Ravvedimento		Tesi A		Tesi B	
		Rid.	% Sanz. Appl.	Rid.	% Sanz. Appl.
Esecuzione in data	30/03/2018	1/10	1,00%	1/9	11,11%
Esecuzione in data	30/05/2018	1/9	1,11%	1/9	11,11%
Esecuzione in data	28/09/2018	1/8	1,25%	1/8	12,50%

## Ravvedimento operoso relativo al c.d. "Mod. F24 a Zero"

### Fattispecie

Ricorre l'ipotesi della presentazione del c.d. "Mod. F24 a Zero" quando il credito disponibile per l'integrale compensazione si intende venuto ad esistenza prima della scadenza del debito oggetto di compensazione

#### Ipotesi

Credito IRPEF emergente dalla Dichiarazione dei redditi relativa al 2017 pari a 4.000,00 - Esistenza convenzionale dal 01/01/2018

Debito	Importo	Scadenza	Ipotesi Mod. F24 a Zero
Ritenute acconto relative al mese di Ottobre 2017	3.760,00	16/11/2017	NO
Ritenute acconto relative al mese di Dicembre 2017	240,00	16/01/2018	SI

Regime sanzionatorio	Entro 5 gg.	Oltre 5 gg.
Presentazione tardiva Delega Mod. F24 portante legittima compensazione	50,00	100,00

## Ravvedimento operoso relativo al c.d. "Mod. F24 a Zero"

### Esempio applicativo

**Credito IRPEF come da Dichiarazione dei redditi relativa al 2017 pari a 4.000,00 - Esistenza convenzionale dal 01/01/2018**

**Ritenute acconto relative al mese di Dicembre 2017 pari a 240,00 - Scadenza debito 16/01/2018**

Caso	Caso A	Caso B
Presentazione tardiva Mod. F24 portante legittima integrale compensazione	19/01/2018	31/01/2018
Sanzione ordinaria	50,00	100,00

Ipotesi di Ravvedimento		Caso A		Caso B	
		Rid.	Sanz. Appl.	Rid.	Sanz. Appl.
Esecuzione in data	31/01/2018	1/9	5,56	1/9	11,11
Esecuzione in data	31/03/2018	1/9	5,56	1/9	11,11
Esecuzione in data	29/06/2018	1/8	6,25	1/8	12,50

#### Ipotesi gestione Ravvedimento con regole ordinarie in tema di versamento

Versamento	Importo	Scadenza	Data Vers.	Rid.	% Sanz. Appl.	Sanz. Appl.
RA rel. Mese 12/2017	240,00	16/01/2018	29/06/2018	1/8	3,75%	9,00

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

Ipotesi Presentazione "Prima Dichiarazione"	Definizione	Validità
Entro scad. ord.	Dichiarazione tempestiva	SI
Dopo scad. ord. ma Entro 90 giorni dalla scad. ord.	Dichiarazione tardiva	SI
Oltre 90 giorni dalla scad. ord.	Dichiarazione omessa	NO

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Esempio

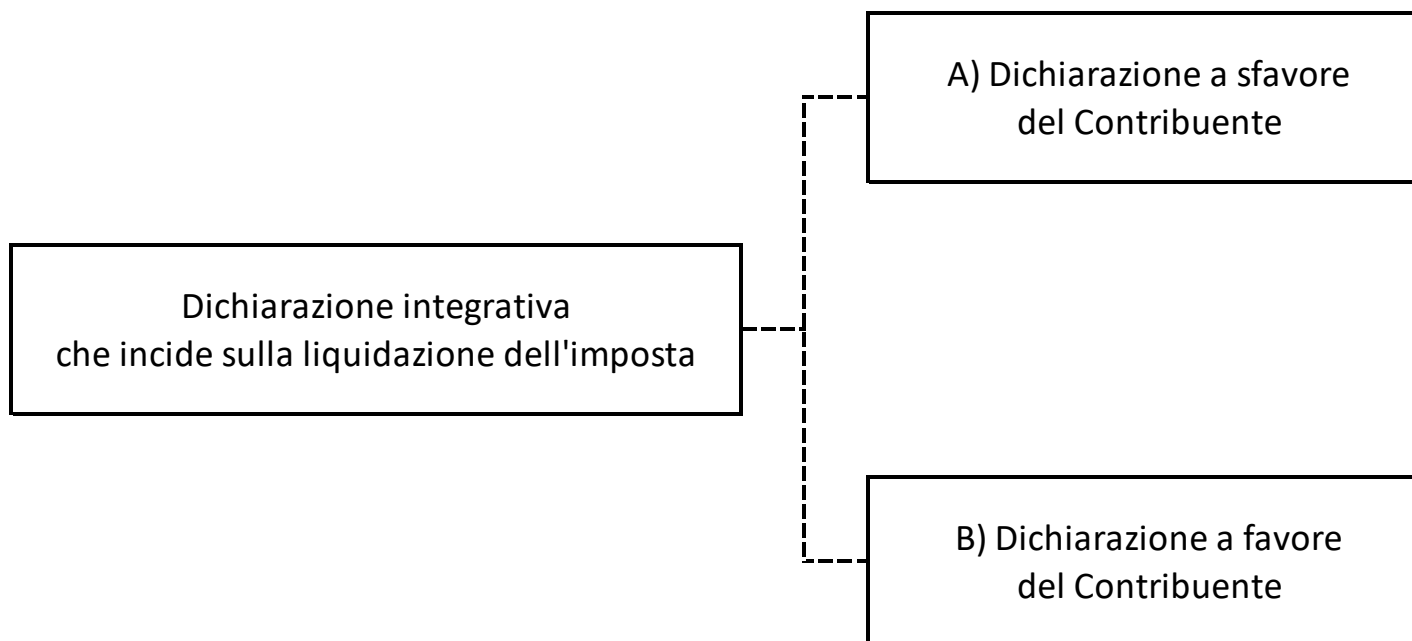
Dichiarazione dei redditi PF relativa al 2015      Scadenza ordinaria      30/09/2016

Ipotesi Presentazione "Prima Dichiarazione"	Definizione	Validità
Entro 30/09/2016	Dichiarazione tempestiva	SI
Da 01/10/2016 a 29/12/2016	Dichiarazione tardiva	SI
Dopo 29/12/2016	Dichiarazione omessa	NO

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

Disposizione	Termine regolarizzazione	Rid. Sanz.	Definizione
Let. a-bis)	Entro 90 giorni	1/9	Termine Intermedio
Let. b)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione oppure entro un anno dalla commissione dell'errore	1/8	
Let. b-bis)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure entro due anni dalla commissione dell'errore	1/7	Termini Lunghi
Let. b-ter)	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione oppure oltre due anni dalla commissione dell'errore	1/6	
Let. b-quater)	Dopo la constatazione dell'errore nel PVC	1/5	
Let. c)	Entro 90 giorni	1/10	

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi



## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Ipotesi A) Dichiarazione integrativa a sfavore del Contribuente

1	Verifica natura irregolarità		
	SI RETTIFICHE potenzialmente oggetto di Comunicazioni di irregolarità	>	Sanzione Irregolarità versamenti Misura 30,00%
	NO RETTIFICHE potenzialmente oggetto di Comunicazioni di irregolarità	>	Sanzione Infedeltà dichiarativa Misura 90,00% salvo Punto 2

2	Verifica misura sanzione concretamente applicabile (se da Verifica 1 è derivata Risposta NO)		
	Esaminare se nel caso specifico trova applicazione sanzione in misura diversa da quella ordinaria	>	Determinazione misura sanzione effettivamente applicabile

3	Verifica benefici indebiti per il Contribuente (in ogni caso)		
	Se nel caso specifico NO Benefici indebiti conseguiti dal Contribuente	>	NO Sanzione proporzionale Dubbio se Sanzione fissa



## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Esempi di rettifica della sanzione ordinaria in caso di infedeltà dichiarativa

Ipotesi	Sanzione		
	Ordinaria	Modifica	Applicabile
Reddito da locazione in regime di Cedolare secca ex art. 1, co. 7, D. Lgs. 471/1997	90,00%	+ 1/1	180,00%
Reddito di provenienza estera	90,00%	+ 1/3	120,00%
Rettifiche entro i limiti ex art. 1, co. 4, D. Lgs. 471/1997	90,00%	- 1/3	60,00%
Regime per imprenditori e professionisti ex art. 2, co. 36-vicies ter, D. L. 138/2011	90,00%	- 1/2	45,00%

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Ipotesi B) Dichiarazione integrativa a favore del Contribuente

L’Agenzia delle Entrate in via interpretativa ha espressamente confermato che la presentazione della Dichiarazione integrativa a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna misura sanzionatoria.

Tale indicazione – espressa in occasione in un incontro del 25/01/2018 con la stampa specializzata – allo stato non risulta essere stata recepita in alcun documento ufficiale di prassi.

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Incongruenze del vigente assetto normativo

- Regime sanzionatorio riguardante l'ipotesi di Dichiarazione integrativa presentata nel termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria.
- Regime sanzionatorio in caso di "Prima Dichiarazione" presentata entro il termine previsto per l'adempimento dichiarativo relativo all'anno successivo.

## Ravvedimento operoso relativo alla Dichiarazione dei redditi

### Ipotesi di Dichiarazione omessa senza debito di imposta

- Come espressamente previsto dall'art. 1, co. 1, D. Lgs. 471/1997, risulta applicabile solo la sanzione in misura fissa e non quella in misura proporzionale in caso di Dichiarazione omessa riguardo alla quale non risultano dovute imposte.
- Secondo quanto precisato nel Par. 17.1 della C.M. 54/2002, a questi fini assumono rilevanza anche i versamenti di imposta a qualsiasi titolo effettuati.
- Impatto di tale indicazione nel generale contesto applicativo dell'istituto del ravvedimento operoso.