

# **Il ravvedimento operoso**

**(Art. 13 D.Lgs. 472/1997)**

Il ravvedimento operoso, disciplinato dal D.Lgs. 18/12/1997 n. 472 all'articolo 13, è una procedura volta alla regolarizzazione di omissioni ed irregolarità commesse dai contribuenti. Al ravveduto, in virtù del suo corretto comportamento, è garantita una riduzione delle sanzioni amministrative applicabili che varia a seconda della violazione, del tributo cui si riferisce e del periodo di tempo intercorso tra l'infrazione e il ravvedimento.

## **1. Condizioni per il ricorso al ravvedimento operoso**

Il ravvedimento è consentito solamente in assenza di determinate circostanze considerate atte a far “cadere” il fondamento su cui si basa la procedura stessa, ossia la spontanea volontà del contribuente di regolarizzare la propria situazione. Infatti al contribuente è fatto divieto di ravvedersi:

- se un ufficio, o altro ente impositore, abbia constatato la violazione;
- a seguito di accessi, ispezioni o verifiche;
- in presenza di attività amministrativa di accertamento;
- quando il termine previsto per il ravvedimento è ormai trascorso.

E' palese che l'avvenuto accertamento della violazione da parte della pubblica amministrazione determina l'inapplicabilità del ravvedimento operoso; in tal caso infatti la

procedura, anziché premiare la correttezza del contribuente, consentirebbe al soggetto uno sgravio della “pena” ingiustificato. Stessa motivazione sostiene l’esclusione del ravvedimento operoso in presenza di attività amministrativa di accertamento.

Il legislatore ha quindi evidenziato come il ravvedimento si collochi in un sistema di autodeterminazione dell’imposta e di autosanzionamento<sup>1</sup> diretto a favorire il corretto comportamento del contribuente e non rappresenti, invece, un’ancora di salvezza quando il soggetto si trovi di fronte ai controlli. La volontà è quindi quella di spingere, attraverso la riduzione delle sanzioni, il soggetto a regolarizzare la propria posizione in presenza di errori/omissioni.

Per quanto riguarda il secondo punto è da tener presente che il ravvedimento è escluso solamente con riferimento ai tributi e ai periodi che costituiscono oggetto di controllo. In ogni caso, accertamenti e/o indagini di natura non amministrativa (es.civile o penale), non interferiscono con il ravvedimento operoso.

La disciplina inoltre prevede un termine, oltre il quale il contribuente è impossibilitato a ravvedersi, che corrisponde a quello di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui la violazione è stata commessa. Nel caso in cui non sia prevista alcuna dichiarazione per il tributo in oggetto, il termine è fissato in un anno dalla violazione stessa.

### ***1.1 Campo di applicazione.***

Il ravvedimento operoso può applicarsi in riferimento alle seguenti imposte:

- **Imposte dirette;**
- **I.V.A.;**
- **Successione e donazione;**
- **Imposta di registro;**
- **Imposte ipotecarie e catastali.**

---

<sup>1</sup> R.Lupi, “Diritto tributario - parte generale”, Giuffrè, Milano, 2002.

## 2. Imposte dirette

In materia di imposte dirette il contribuente può sanare:

- ✓ omessi versamenti
- ✓ insufficienti versamenti
- ✓ violazioni formali
- ✓ violazioni sostanziali
- ✓ omessa presentazione di dichiarazioni

### *A) Omesso o insufficiente versamento*

L'omesso o insufficiente versamento (in acconto o a saldo annuale) delle imposte dirette è sanzionabile nella misura del 30% della somma non pagata. Mediante il ravvedimento operoso, il contribuente sarà tenuto a versare l'imposta, gli interessi calcolati giorno per giorno e la sanzione così ridotta:

- **3,75%** in caso di pagamento **entro 30 giorni** dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve);
- **6%** se il pagamento è effettuato **oltre 30 giorni ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno in cui la violazione è commessa (ravvedimento lungo);
- **0,25%** per ogni giorno di ritardo se in pagamento avviene **entro 15 giorni** e riguarda **crediti assistiti da garanzie reali o personali**.

### *B) Violazioni formali*

Le violazioni che non influenzano la determinazione né il pagamento dell'imposta, ossia quelle "senza alcun debito d'imposta", si indicano come formali. Alla luce di quanto

introdotto dall'articolo 10 comma 3 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), occorre prestare particolare attenzione perché tali infrazioni possono essere distinte in due tipi:

- violazioni meramente formali;
- violazioni formali.

Le violazioni meramente formali non solo, non influenzano la determinazione dell'imposta, ma non costituiscono in alcun modo pregiudizio all'attività di controllo della pubblica amministrazione, perciò è escluso ogni tipo di sanzione e di conseguenza anche il ricorso al ravvedimento operoso.

Il legislatore è infatti intervenuto per cercare di differenziare le pene in funzione della gravità delle violazioni; non era inusuale che semplici formalismi adducessero sanzioni di una severità immotivata. Per esempio, ipotizziamo che un soggetto abbia emesso ricevute fiscali ignorando di essere obbligato alla fatturazione; il comportamento in oggetto non pare volto a ingannare o ad ostacolare le operazioni di controllo, la determinazione dell'imposta non è inficiata, quindi non vi sarà sanzione.<sup>2</sup> La violazione, per essere considerata meramente formale, deve quindi risultare non diretta all'evasione fiscale né avere carattere ostruzionista.

Per violazioni formali, invece, si intendono quelle che, pur non influenzando la determinazione dell'imposta, creano difficoltà all'attività di accertamento della pubblica amministrazione. Questo tipo di infrazione si rinviene spesso con riferimento al contenuto delle dichiarazioni; l'errata o mancante indicazione dei dati necessari all'individuazione del contribuente (o del suo rappresentante) rappresenta un ostacolo ai controlli della pubblica amministrazione e perciò costituisce un comportamento soggetto a sanzione. La stessa motivazione emerge in caso di compilazione della dichiarazione su modello non conforme a quello ministeriale o quando si ometta la presentazione di una dichiarazione con imposta a zero.

E' fatta salva la possibilità per il contribuente reo di violazione formale, di regolarizzare la propria situazione attraverso la presentazione di dichiarazione integrativa.

---

<sup>2</sup> R. Lupi, "Diritto tributario - parte generale", Giuffrè, Milano, 2002.

In ogni caso, l'amministrazione si riserva il diritto di valutare le singole fattispecie e in caso di accertata violazione, viene rilasciata una motivazione scritta.<sup>3</sup>

Le sanzioni, in caso di violazione formale, possono essere comprese fra i 258,00 e i 2065,00 € come da D.Lgs. 471/97 art. 8 comma 1, quindi, la riduzione prevista in caso di ravvedimento operoso, potrà variare a seconda della gravità del caso in oggetto.

### ***Casi particolari***

Abbiamo accennato al caso in cui il contribuente ometta una "dichiarazione a zero", vediamo cosa accade per un modello **F24 con saldo nullo (0) non presentato**.

Anche in questa situazione il comportamento del contribuente ostacola l'attività di accertamento da parte delle amministrazione e quindi non si può parlare di violazione meramente formale ma di una violazione sanzionabile. Al contribuente è riconosciuta la possibilità di optare per il ravvedimento operoso; in tal caso il modello F24 dovrà essere presentato e la sanzione da versare verrà ridotta a:

- **10 € con pagamento entro 5 giorni lavorativi successivi;**
- **30 € con pagamento oltre 5 giorni lavorativi successivi.**

### ***c) Violazioni sostanziali***

Le violazioni che influenzano la determinazione del tributo o incidono, in qualsiasi maniera, sul pagamento dello stesso, vengono indicate come sostanziali. L'istituto del ravvedimento operoso permette al contribuente di sanare tali violazioni entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno durante il quale le stesse sono state commesse. I casi in oggetto possono essere riassunti essenzialmente in due tipi:

**I) errori/omissioni rilevabili in sede di controllo formale;**

**II) errori rilevabili in sede di accertamento.**

---

<sup>3</sup> C.M. 18/06/01 n. 59 Agenzia delle Entrate.

Omessi o insufficienti versamenti costituiscono un esempio di errori/omissioni riscontrabili al momento della liquidazione delle imposte dovute. Il contribuente che regolarizza la propria situazione entro i termini sopra indicati, sarà tenuto a versare una **sanzione ridotta al 6%** anziché 30%. La sanzione è da applicarsi alla differenza risultante tra i pagamenti effettuati e quelli dovuti in base alla corretta determinazione dell'imposta. Inoltre il contribuente è tenuto al versamento della maggiore imposta e degli interessi legali su questa calcolati.

Per errori rilevabili in sede di accertamento si intendono quelli che hanno determinato un'imposta minore oppure un credito maggiore quali, ad esempio, l'omessa indicazione di redditi o l'applicazione di detrazioni/deduzioni non spettanti, etc. In questo caso la sanzione ridotta corrisponde al **20% della maggiore imposta o del minor credito**.

### **3. I.V.A.**

Per quanto riguarda l'I.V.A., il ravvedimento operoso è applicabile in caso di:

- omesso o insufficiente versamento dell'imposta o degli acconti derivanti sia da liquidazione periodiche che da dichiarazione annuale;
- omessa presentazione della dichiarazione annuale;
- omessa o errata fatturazione/registrazione di operazioni imponibili.

Il contribuente, nel primo caso dovrà versare l'imposta o la differenza dovuta, gli interessi relativi e la sanzione ridotta, pari a:

- **3,75% con versamento entro 30 giorni** dalla violazione;
- **6% con versamento oltre 30 giorni** ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è avuta la violazione.

Per l'omessa presentazione della dichiarazione annuale, la sanzione è pari a 32,00 € con presentazione entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento .

### ***3.1 Omessa fatturazione/registrazione di operazioni imponibili.***

Tramite il ravvedimento operoso al contribuente è consentito inoltre di regolarizzare la propria situazione in merito a:

- omessa fatturazione;
- fatturazione con omessa/errata segnalazione dell'imposta;
- omessa registrazione di operazioni imponibili,
- registrazioni errate

Entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale la sanzione è ridotta al **20% dell'imposta ancora dovuta** (comunque non inferiore a 103,00 €).

Quando la violazione 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 20%, la maggiore imposta non versata, gli interessi<sup>4</sup> e la **sanzione "aggiuntiva" del 6%** dovuta per gli insufficienti/omessi versamenti.

## **4. Imposta di successione, donazione, registro, ipotecaria e catastale.**

Tramite il ravvedimento operoso il contribuente può regolarizzare anche l'omessa registrazione o presentazione di atti o denunce e quindi la procedura è applicabile anche in merito di imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Gli interessi maturano dal giorno successivo a quello del mancato versamento fino alla data del pagamento effettivo.

<sup>5</sup> Con riferimento agli effetti ancora in corso delle imposte in oggetto (successione, donazione).

Il termine è fissato in **90 giorni** dalla scadenza reale e la sanzione viene ridotta a 1/8 del minimo ossia al **15% dell'imposta dovuta**.

Quando la presentazione avviene **oltre i 90 giorni ma entro un anno dalla violazione**, la sanzione prevista è **del 24%**.

La liquidazione dell'imposta può essere effettuata sia dall'ufficio che dal contribuente stesso. Nel primo caso, l'ufficio provvederà a notificare al contribuente l'imposta dovuta, i relativi interessi e la sanzione ridotta. Entro 60 giorni dall'avviso, il soggetto dovrà effettuare il versamento indicato.

#### ***4.1 Insufficiente dichiarazione di valore***

Quando il contribuente abbia provveduto alla registrazione o presentazione degli atti ma i **valori dichiarati risultino insufficienti**, è consentito, tramite una dichiarazione integrativa, sanare l'infrazione.

Il termine per la presentazione è stabilito in **un anno dalla registrazione o presentazione**. La **dichiarazione integrativa**, in forma libera, dovrà essere presentata all'ufficio presso il quale l'atto in oggetto è stato precedentemente registrato.

Il contribuente dovrà attendere la notifica di un atto in cui l'amministrazione indica l'imposta dovuta, in funzione del maggior valore accertato, gli interessi, la **sanzione pari al 20%** ed il termine per il versamento.

## **5. Modalità di versamento**

Il contribuente potrà effettuare il versamento attraverso l'utilizzo dei modelli F24 o F23 a seconda del tributo da regolarizzare, e quindi recarsi presso banche, uffici postali o concessionari.

Il modello F24 è previsto per le imposte sui redditi e relative imposte sostitutive, I.V.A., I.R.A.P., e imposta sugli intrattenimenti, mentre per gli altri tributi, occorre compilare il mod. F23 con indicazione dell'anno cui si riferisce la violazione, gli estremi dell'atto e la causale "SZ". Nel caso in cui siano dovuti interessi, questi ultimi verranno

indicati cumulativamente con il tributo o separatamente, se l'imposta è stata già versata, con lo stesso codice del tributo di riferimento.

In base all'art. 17 del D.Lgs 241/97 il contribuente può effettuare la compensazione delle somme dovute per il ravvedimento operoso (sanzioni comprese) con i crediti d'imposta.

**Dott.ssa Laura Bianchi**

## SCHEMA RIASSUNTIVO IN MATERIA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO

<b>VIOLAZIONI</b>	<b>R.O.</b>	<b>DICHIARAZ. INTEGRATIVA</b>	<b>SANZIONI</b>
<b>IMPOSTE DIRETTE</b>			
OMESSI O INSUFFIC.			
VERSAMENTI	S	N	3,75% entro 30 GG. dalla violazione 6% entro term. dichiarazione 0,25% entro 15 GG <sup>6</sup>
VIOLAZ. MERAMENTE			
FORMALI	S	S	0
VIOLAZIONI			
FORMALI	S	N	non precisata (da 258 a 2065 €)
VIOLAZIONI SOSTANZIALI			
- rilevate in sede di contr. Formale	S	N	6% entro il termine della dichiarazione
- non ril. in sede di contr. Formale	S	N	20% entro il termine della dichiarazione

<sup>6</sup> Lo 0,25% per ogni giorno di ritardo quando riguarda crediti assistiti integralmente da garanzie reali o personali.

OMESSA PRES.

DICHIARAZIONE S S<sup>7</sup> 32€entro 90GG

OMESSA PRES.

F24 A ZERO S N 10€entro 5 GG.  
30€oltre 5 GG.

**I.V.A.**

OMESSO/INSUFF.

VERSAMENTO S N 3,75% entro 30GG.  
6% entro il termine dichiaraz.

OMESSA DICHIARAZ

ANNUALE S S<sup>8</sup> 32€entro 90 GG.

OMESSA/ERRATA

FATT/REGISTRAZIONE S N 20% dell'imposta  
(Non inf. 103€)

**REGISTRO, IPOT.**

CAT.,SUCC., DONAZ. S N 15% entro 90 GG.  
24% entro 1 anno

INSUFFICIENTE

DICHIARAZ.

DI VALORE S S 20% entro un anno

---

<sup>7</sup> In questo caso, in realtà non si tratta di una dichiarazione integrativa, ma di quella originale presentata in ritardo ma entro 90 giorni dalla data di scadenza effettiva .

<sup>8</sup> Anche in questo caso, in realtà non si tratta di una dichiarazione integrativa, ma di quella originale presentata in ritardo ma entro 90 giorni dalla data di scadenza effettiva