

STUDIO  DE MARCO
DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI

DAL 1972 CI PRENDIAMO CURA DEL TUO BUSINESS

Alla c.a. dei sig.ri
CLIENTI dello Studio De Marco

Roma, lì 2 settembre 2024

Oggetto: novità in tema di Ravvedimento operoso.

Il ravvedimento operoso è un istituto che consente al contribuente di **regolarizzare spontaneamente le irregolarità tributarie** e di sanare la propria posizione provvedendo a:

- dichiarare ulteriori redditi rispetto quelli già dichiarati;
- eseguire pagamenti omessi o eseguiti in maniera carente;
- assolvere altri adempimenti non ancora effettuati.

I contribuenti (titolari o meno di partita Iva), compresi i sostituti d'imposta, possono avvalersi del ravvedimento operoso, mediante il quale si possono sanare violazioni di natura sia formale, che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, sia sostanziale, che incidono sulla determinazione e sul pagamento dei tributi.

L'importo da versare a titolo di ravvedimento operoso è dato dall'imposta o maggiore imposta non versata, dagli interessi legali, con maturazione giorno per giorno e dalla sanzione ridotta, variabile a seconda della violazione originaria e dei termini entro cui il contribuente regolarizza la propria posizione.

La presente informativa sulle novità in tema di ravvedimento operoso, fa seguito alle altre informative già consultabili gratuitamente e senza registrazione nel nostro sito web tramite il seguente link:
<https://www.studiodemarco.net/notizie/>

Lo Studio è a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Distinti saluti.

dott. Ottavio De Marco



Novità Legislative: Decreto Sanzioni 87/2024

L'istituto del ravvedimento operoso è stato di recente modificato dal decreto attuativo della **riforma fiscale in materia di sanzioni tributarie** (D.lgs. 87/2024), al fine di operare una generale rivisitazione al ribasso delle sanzioni amministrative già previste. Le principali novità della riforma interessano:

- la riduzione delle sanzioni a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs. 219/2023 e del D.lgs. 13/2024;
- l'applicazione del cumulo giuridico ove più conveniente del cumulo materiale.

Non è stato modificato l'ambito di applicazione del ravvedimento operoso **e le casistiche** in cui invece ne è preclusa l'applicazione (quali l'avvenuta notifica di avvisi di liquidazione e di accertamento).

Sotto il profilo dell'efficacia **temporale** si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 5, D.lgs. 87/2024, le modifiche indicate troveranno applicazione esclusivamente alle violazioni commesse a partire dal 1.9.2024. Pertanto, alcuna modifica è entrata in vigore per le violazioni pregresse non ancora contestate o non definitivamente accertate, alle quali si applica la disciplina previgente.

Modifiche all'articolo 13 del D.lgs. 472/1997

Nello specifico, la novella legislativa ha modificato l'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 come di seguito indicato:

- lettera b-bis), come modificata, prevede la riduzione della sanzione a **1/7 del minimo** qualora la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avvenga "oltre" (non più "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, "oltre un anno" (non più "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, "oltre un anno" (non più "entro due anni") dall'omissione o dall'errore;
- lettera b-ter), ove è prevista la riduzione della sanzione a **1/6 del minimo**, se la regolarizzazione di errori e di omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile innanzi al giudice tributario, nella fase di contraddittorio obbligatorio di cui all'articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997;
- lettera b-quater), come modificata, prevede che la riduzione della sanzione a **1/5 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto strumentale al contraddittorio preventivo;
- se la regolarizzazione di errori e di omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione ai sensi dell'articolo 5-quater, D.lgs. 218/1997 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo ex articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000;
- lettera c), come modificata, prevede la riduzione della sanzione a **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni. È stata, invece, eliminata l'ipotesi di riduzione a 1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, nel caso di presentazione con ritardo non superiore a 30 giorni;

Nuove ipotesi introdotte

Il D.lgs. 87/2024 ha, inoltre, introdotto le **nuove ipotesi** che seguono:

- **nuova** lettera b-quinquies), che prevede la riduzione della sanzione a **1/4 del minimo** se la regolarizzazione di errori e di omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con processo verbale, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997;
- **nuovo** comma 2-bis, ove è previsto che, se la sanzione è calcolata con le regole sul concorso di violazioni e continuazione di cui all'articolo 12, D.lgs. 472/1997, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate;
- **nuovo** comma 2-ter, ove è previsto che la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni.

Riduzione delle sanzioni

Con le modifiche introdotte dal Decreto Sanzioni l'art 13 del Dlgs n 472/97 diventa **(le novità indicate in grassetto)**:

1. **a 1/10 del minimo**, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data di scadenza
2. **a 1/9 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore
3. **a 1/8 del minimo**, se 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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore
4. **a 1/7 del minimo**, se 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 oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore. **Col decreto sanzioni diventa: ad un settimo del minimo se 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 nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore;**
5. **a 1/6 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche 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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore. **Col decreto sanzioni diventa: ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all' articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell' articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;**

6. **a 1/5 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), ad eccezione dei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale. **Col decreto sanzioni diventa: ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri;**
7. **a 1/4 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929, **senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.**
8. **a 1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

Il nuovo testo normativo in vigore per le violazioni commesse dalla data del 1° settembre 2024 sancisce che la sanzione ordinaria per omesso o tardivo versamento venga abbassata dal 30% al 25%.

Dal 1° settembre 2024 in avanti non viene, inoltre, più prevista la differenza di riduzione delle sanzioni da ravvedimento operoso tra ciò che viene regolarizzato prima di 2 anni dalla violazione e ciò che viene regolarizzato dopo 2 anni dalla violazione (è prevista una riduzione da 1/7 della sanzione del 25%).



Sanzioni amministrative ridotte dal 1° settembre 2024

A seguito delle novità introdotte nella tabella sottostante sono riepilogate le sanzioni amministrative e quelle in misura ridotta previste in applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso per sanare gli omessi versamenti dei tributi.

Sanzione	Ritardo	Sanzione da ravvedimento dal 1° settembre 2024
12,5%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,0833% al 1,166% (0,0833% per ogni giorno successivo alla scadenza originaria)
12,5%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,25%
12,5%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,39%
25%	Dal 91° giorno al termine di 1 anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,125%
25%	Dopo il termine di 1 anno dalla violazione o dopo il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,57%

Nulla è mutato riguardo la fruizione del ravvedimento operoso per i tributi erariali: l'assenza, alla data di effettuazione del versamento regolarizzato, di notifiche di atti di liquidazione o di accertamento e di comunicazioni di irregolarità relative ai controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni è la condizione soggettiva da verificare per potere applicare le sanzioni ridotte e sanare l'omesso o tardivo versamento.

Regime degli interessi legali

Si rappresenta, inoltre, che devono essere sempre conteggiati anche gli **interessi maturati** dalla data della scadenza originaria alla data dell'effettivo versamento (al tasso di interesse legale approvato annualmente). A partire **dal 1° gennaio 2024** il tasso di interesse legale passa al 2,5% in ragione d'anno, definito dal Decreto del MEF del 29.11.2023 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11.12.2023. Si ricorda che negli ultimi anni, il saggio di interesse legale è stato modificato come di seguito evidenziato:

- nel 2023 pari al 5%
- nel 2022 è pari all'1,25%
- nel 2021 era pari allo 0,01%
- nel 2020 era pari allo 0,05%
- nel 2019 era pari allo 0,8%
- nel 2018 era pari allo 0,3%
- nel 2017 era pari allo 0,1%;
- nel 2016, era lo 0,2%;
- nel 2015, lo 0,5%;
- nel 2014, l'1%;

Di conseguenza, i contribuenti che intendono ravvedersi nel 2024 per violazioni intervenute fino al 31.12.2023, dovranno tenere conto dei diversi periodi.

Ampliamento dell'applicazione del ravvedimento operoso

Sulla scorta di quanto sopra evidenziato, appare evidente come il campo applicativo dell'istituto in esame risulti ampliato. Il ravvedimento operoso, in passato, trovava applicazione solo in via preventiva rispetto alle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria. Ora, invece, è ammesso anche in un momento successivo alla comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo ex articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000.

La menzionata novella legislativa ha poi confermato l'applicabilità del cumulo giuridico, anche all'interno del ravvedimento operoso, mediante la previsione contenuta nel nuovo comma 2-bis dell'articolo 13, D.lgs. 472/1997. Tale disposizione fa riferimento al momento di commissione della prima violazione, per cui potrebbe avere un impatto maggiore nel caso di violazioni afferenti all'Iva.

Limitatamente alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 viene introdotta la possibilità per il contribuente di applicare la sanzione unica prevista dall'articolo 12, D.lgs. 472/1997. Sarà consentito applicare il ravvedimento operoso non più su ogni singola violazione bensì applicando il cumulo giuridico in relazione al singolo tributo e al singolo periodo di imposta.

La sanzione unica da ravvedimento operoso su cui applicare la percentuale di riduzione potrà essere calcolata anche mediante l'utilizzo di apposita funzionalità che sarà messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per qualsiasi chiarimento o per la corretta applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso è possibile contattare i professionisti dello Studio De Marco

prof.ssa Ilaria Cerreta



dal 1972 ci prendiamo cura del tuo business

Lo Studio De Marco è uno “studio-boutique” di dottori commercialisti e revisori legali che offre servizi professionali di qualità e ad alto valore aggiunto. Sviluppando soluzioni alternative in base alle esigenze del Cliente, lo Studio garantisce una differenziazione delle risposte ed una personalizzazione delle soluzioni proposte.

Lo Studio fa affidamento, da sempre, sulla qualità della prestazione professionale erogata. L’attenzione prestata ad ogni Cliente ed al miglioramento continuo dell’organizzazione professionale consentono di offrire assistenza e consulenza nelle attività tipiche della professione di dottore commercialista e nella revisione legale.



Resta sempre aggiornato, seguici su:

