

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO

Circolare n. 9/2016

10 Febbraio 2016

RAVVEDIMENTO SU OMESSI E TARDIVI VERSAMENTI: LE NUOVE MISURE DELLE SANZIONI

L'istituto del ravvedimento operoso è stato significativamente modificato ed esteso ad opera della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), con effetto dal 1 gennaio 2015; occorre però incrociare tali previsioni con la riduzione recentemente operata dal D.Lgs. 158/2015 (Decreto Sanzioni) che dispone, dal 2016, la riduzione della sanzione per ritardati ed omessi versamenti al 15% (anziché la misura ordinaria del 30%) nei 90 giorni successivi a quello in cui era prevista la scadenza naturale del versamento.

La nuova disciplina delle sanzioni avrebbe dovuto entrare in vigore dal 2017, ma la Legge di Stabilità (L. 208/2015) ne ha anticipato l'efficacia al 2016.

Cogliamo quindi l'occasione per fare un punto sulla disciplina del ravvedimento operoso applicabile alle irregolarità nei versamenti d'imposta, aggiornando le misure delle sanzioni ridotte effettivamente applicabili dall'inizio del 2016.

Le regole generali per il ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso è un istituto che consente al contribuente di regolarizzarsi beneficiando dell'applicazione di una sanzione ridotta. Il ravvedimento si perfeziona con il versamento, oltre che dell'imposta dovuta, anche di sanzioni ed interessi calcolati con riferimento alla data in cui è materialmente avvenuto il tardivo versamento.

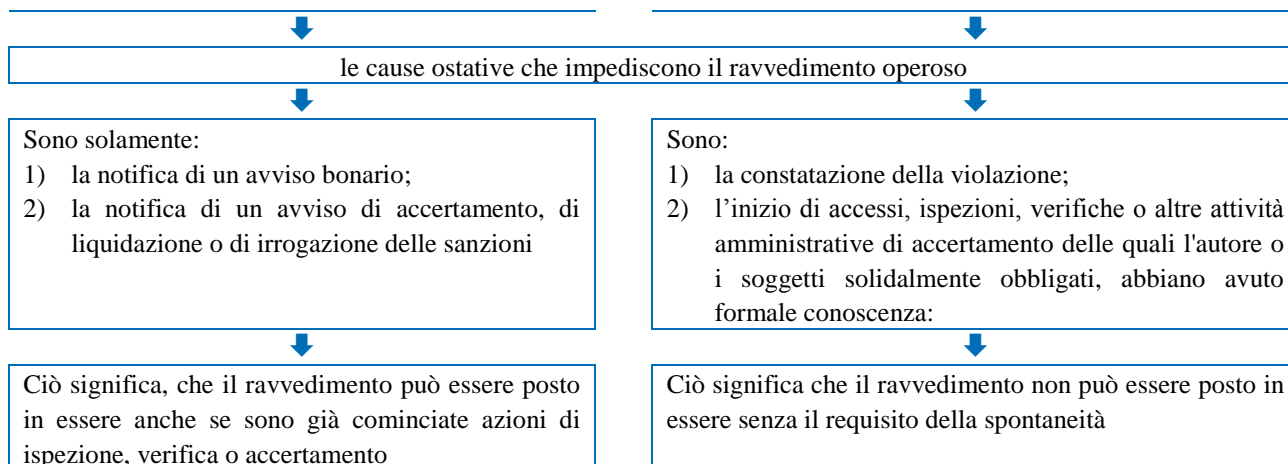
Le modifiche introdotte lo scorso anno possono così essere riepilogate:

- modifiche alle cause ostative che impediscono il ravvedimento, consentendone un utilizzo più ampio e per un lasso temporale molto più esteso rispetto al passato (si consideri, infatti, che la possibilità di ravvedersi veniva meno con la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione o, nei casi in cui non vigeva l'obbligo di presentare il modello, entro un anno dalla commissione della violazione). Nei fatti, il ravvedimento è ora possibile fino a che l'Agenzia ha la possibilità di effettuare un accertamento sul contribuente, a patto che non sia stato notificato un avviso di accertamento ovvero un avviso bonario;
- modifiche alle misure di riduzione della sanzione da ravvedimento, sostanzialmente in modo peggiorativo in ragione della tardività con cui si propone il rimedio (vale il criterio in forza del quale più attendo e più mi costa il ravvedimento).

In merito alle cause ostative, si evidenzia già la distinzione tra comparti impositivi. Per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate (ad esempio tributi locali), il ravvedimento continua ad essere pregiudicato dalla constatazione della violazione ovvero da qualunque attività di accesso ispezione o verifica posta in essere dall'organo verificatore.

Per i tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate

Per i tributi gestiti da altri Enti impositori



In merito alle nuove misure della riduzione delle sanzioni, va rammentato che la precedente stesura della norma individuava solo tre casistiche differenziate:

- a) quella dei tardivi versamenti ravveduti entro 30 giorni dalla originaria scadenza (riduzione delle sanzioni a 1/10);
- b) quella degli errori (di qualsiasi natura) ravveduti entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione (riduzione delle sanzioni a 1/8);
- c) quella della dichiarazione tardiva, presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, con riduzione delle sanzioni a 1/10.

Dopo le modifiche qui in commento, invece, il panorama è riassumibile con la tabella che segue (le lettere individuano le fattispecie contenute nell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 - l'ultima colonna si riferisce alla tipologia di tributo cui il ravvedimento è applicabile):

a)	Tardivo versamento del tributo	Entro 30 giorni dalla scadenza	1/10	Tutti
a-bis)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro 90 giorni dal termine di presentazione del modello	1/9	Tutti
b)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione	1/8	Tutti
b-bis)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	1/7	Solo tributi gestiti dalla Agenzia entrate
b-ter)	Qualsiasi tipo di violazione	Successivamente al termine di presentazione della dichiarazione	1/6	
b-quater)	Qualsiasi tipo di violazione	Dopo che sia stato notificato il PVC che contesta la violazione	1/5	
c)	Presentazione tardiva della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10	Tutti

La misura della riduzione va applicata alla sanzione edittale prevista per la violazione compiuta. Proprio su questo punto occorre ricordare che:

- l'articolo 15, D.Lgs. 158/2015, modificando l'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, stabilisce che per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta del 50%. Quindi, anziché l'ordinaria misura del 30% sarà applicabile la misura ridotta del 15%.
- nei primi 15 giorni la sanzione è ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Quindi, tenendo conto della sanzione ridotta al 15%, il primo giorno successivo la scadenza naturale del versamento la sanzione sarà dell'1%, il secondo giorno del 2% e così via fino al quindicesimo giorno.

Su tali misure della sanzione edittale occorrerà poi intervenire applicando le riduzioni in applicazione del ravvedimento operoso.



Le nuove misure

A seguito della sanzione ridotta al 15% per i primi 90 giorni, occorre aggiornare la scansione temporale che individua la misura applicabile per il ravvedimento operoso. Facciamo riferimento solo al caso di ravvedimento per sanare ritardati o parziali versamenti.

Momento in cui avviene il ravvedimento	Sanzione ordinaria applicabile	Riduzione per ravvedimento	Sanzione ridotta a seguito di ravvedimento
Entro 15 gg.	15%	1/10	0,1% per ogni giorno di ritardo (0,1% il primo giorno, 0,2% il secondo giorno, etc.)
Dal 15° al 30° giorno	15%	1/10	1,5%
Dal 31° al 90° giorno	15%	1/9	1,67%
Dal 91° al termine di presentazione della dichiarazione	30%	1/8	3,75%
Entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	30%	1/7	4,29%
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva	30%	1/6	5%

Esempio

In data 16 febbraio 2016 la società Alfa Srl deve versare 10.000 euro di Iva. A causa di un errore non viene effettuato il versamento e si procede ad effettuarlo in data 25 febbraio 2016.

La sanzione ordinaria applicabile sarebbe del 9% ($15\% / 15 * 9$) a cui applicare la riduzione per il ravvedimento (1/10): la sanzione da utilizzare per il ravvedimento operoso è quindi dello 0,9%, quindi dovrà essere corrisposta la somma di 90 euro.

Interesse

Come già segnalato nella scorsa circolare mensile, il tasso di interesse legale, da utilizzare per il calcolo degli interessi dovuti nell'ambito del ravvedimento operoso, dal 1 gennaio 2016 risulta essere stato ridotto allo 0,2%. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di *pro-rata temporis*, ed è quindi pari:

- al 0,5 %, fino al 31 dicembre 2015;
- allo 0,2%, dall'1 gennaio 2016 fino al giorno di versamento compreso.

Esempio

La società Alfa Srl deve ravvedere l'omesso versamento del secondo acconto Ires scaduto il 30 novembre 2015, che verrà effettuato il 15 febbraio 2016. Il tasso da utilizzare sarà quindi pari a:

- 0,5%, per il periodo 1 dicembre 2015 – 31 dicembre 2015
- 0,2%, per il periodo 1 gennaio 2016 – 15 febbraio 2016



Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti

Rag. FRANCESCO ZANOBETTI

Le informazioni contenute nella presente lettera circolare hanno carattere puramente