

Ravvedimento più facile dai versamenti al reverse

Penalità ridotte dal 2017 nei casi di correzione spontanea

Lorenzo Pegorin
Gian Paolo Ranocchi

Ravvedimento operoso a misura di violazione per i trattamenti sanzionatori più lievi previsti dallo schema di decreto sulle sanzioni amministrative, che attende il via libera definitivo dal Consiglio dei ministri (venerdì scadrà il termine per l'adozione). È questo l'effetto che scaturirà dall'applicazione del nuovo regime se in futuro il contribuente deciderà di accedere alla regolarizzazione spontanea in presenza di una delle violazioni per le quali sono previste sanzioni ribassate a partire dal 1° gennaio 2017.

La riforma

Il ravvedimento operoso si caratterizza per il fatto che, trattandosi di una regolarizzazione spontanea, è lo stesso contribuente che provvede ad autoliquidare il dovuto per sanare la violazione commessa e ciò, sia in merito all'imposta e agli interessi, sia con riferimento alle sanzioni (minime) applicabili. In futuro il diversificarsi delle fattispecie sanzionatorie richiederà maggiore attenzione da parte dei contribuenti, specie in quelle ipotesi in cui il carico sanzionatorio diventa, con la riforma in atto, differenziato a seconda della specifica violazione e ulteriormente modulato in ragione del tempo entro cui può avvenire la regolarizzazione.

Il diverso orientamento rispetto alla situazione odierna risulta evidente dalla tabella in pagina (si vedano gli esempi a destra).

Versamenti tardivi

Nell'ipotesi di tardivi versamenti e in caso di *reverse charge*, con la riforma il ravvedimento diventa appetibile, specie nei casi in cui la regolarizzazione spontanea avviene in tempi rapidi rispetto al termine di sca-



Ravvedimento operoso

● Il ravvedimento è lo strumento che permette al contribuente di rimediare spontaneamente a errori, omissioni o carenti versamenti. Consente, dunque, di regolarizzare l'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva o delle ritenute alla fonte, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative

denza previsto. Il ravvedimento nei primi 14 giorni dopo l'originaria scadenza di pagamento sarà molto conveniente in quanto costerà solamente lo 0,1% per ogni giorno di ritardo, per passare all'1,5% dal 15° al 30° giorno, fino ad arrivare all'1,67% per le violazioni sanate dal 31° al 90° giorno di ritardo.

Reverse charge

Anche in tema di *reverse charge* si scontano importanti riduzioni delle sanzioni, specie in tutte le ipotesi di operazioni erroneamente fatturate (applicazione dell'inversione contabile, quando doveva essere indicata l'imposta e viceversa). In questi casi si applicherà la sanzione fissa pari a 250 euro anziché quella proporzionale del 3 per cento. In questi casi, quindi, il ravvedimento, non legandosi più all'imposta, potrebbe costare solo 31 euro con notevoli risparmi rispetto alla situazione vigente.

Dichiarazione infedele

La sanzione minima irrogabile nel caso di dichiarazione infedele scende dal 100% al 90% dell'imposta evasa. Di conseguenza si abbassa anche il riferimento base per la regolarizzazione spontanea. Allo stato attuale, però, non è chiara l'applicabilità del ravvedimento operoso alle nuove ipotesi di riduzione sanzionatoria in presenza di violazioni dichiarative di scarso profilo. Se l'imposta accertata è in-

feriore al 3% di quella dichiarata (e comunque non superiore a 30 mila euro) e se la violazione deriva da un errore temporale sull'imputazione dei redditi, quando il componente positivo ha concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'accertamento o in una precedente (e a condizione che l'eventuale componente negativo non sia stato dedotto due volte), è prevista la riduzione a 1/3 della sanzione base (la minima scende dal 90% al 30%). E questo abbattimento sembra si possa rendere applicabile solo in sede di accertamento.

Pertanto, l'accesso al ravvedimento spontaneo da parte del contribuente nei casi descritti (violazioni che sono riconosciute di bassa pericolosità) comporterebbe il pagamento del dovuto computato sulla sanzione piena, e non su quella ridotta. Il risultato non convince: è intuitivo, infatti, che un sistema così congegnato spingerebbe i contribuenti nei casi citati a evitare il ravvedimento e ad attendere la notifica dell'accertamento, puntando a ottenere sulla sanzione ridotta applicata nell'atto dall'ufficio gli ulteriori sconti previsti dal nostro ordinamento in base ad altri istituti deflativi. Verrebbe così tradito il rinnovato spirito del ravvedimento, che intende spingere il più possibile i contribuenti alla regolarizzazione spontanea.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Istituti deflattivi. Le riduzioni e le nuove modalità di pagamento rendono più appetibile l'adesione

Dal fisco un «incentivo» agli accordi

Mario Cerofolini

La riduzione delle sanzioni impatterà sul costo dell'eventuale definizione delle controversie prevista dagli istituti deflattivi del nostro ordinamento. Nessuna modifica, invece, si registra in ordine allo sconto da calcolarsi sulla sanzione base (minima): le penalità amministrative per le violazioni concernenti i tributi oggetto di adesione rimangono ancorate alla misura di un terzo del minimo previsto dalla legge (articolo 2, Dlgs 218/1997).

Rispetto al ravvedimento operoso, in questi casi le sanzioni sono preventivamente determinate dalle Entrate, senza problemi di calcolo per il contribuente. L'appeal degli istituti deflattivi, grazie ai recenti interventi in corso di approvazione, è aumentato non solo in relazione alla riduzione delle sanzioni,

ma anche con riferimento alle modalità di pagamento.

La riforma della riscossione, infatti, è intervenuta anche sulla disciplina della rateazione, senza in realtà sconvolgere l'impianto normativo attuale. Rispetto alle nuove sanzioni (la cui applicazione viene rimandata al 1 gennaio 2017), le regole in merito alle rateazioni si applicano già sugli atti perfezionati dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo.

Rimane, in base all'articolo 8 del Dlgs 218/97, la possibilità di versare ratealmente le somme dovute fino a un massimo di otto rate trimestrali di pari importo se non superano i 50 mila euro; nel caso venga oltrepassata tale soglia, il numero delle rate aumenta da 12 a 16.

Nelle dilazioni da istituti deflattivi l'importo della prima rata deve sempre essere versato entro 20 giorni dalla forma-

lizzazione dell'adesione, ma le rate successive potranno essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre, anziché dopo tre mesi (esatti) dal versamento della prima rata.

Rimane invariata anche la parte della procedura che porta alla sottoscrizione definitiva dell'atto di adesione. In questo senso il contribuente, entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata, deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento, a cui seguirà il rilascio della copia definitiva dell'atto di adesione.

È sempre possibile, inoltre, usufruire del ravvedimento operoso in caso di mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, con l'unico limite che va perfezionato non oltre il termine di scadenza della rata successiva e, in caso di ultima rata o di versamento

in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

Cambiano, invece, le penalità in caso di mancato versamento (non ravveduto nei termini) delle rate successive alla prima. Il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporterà, oltre alla decadenza dalla rateazione, la sanzione del 30% aumentata della metà (quindi al 45%) sul residuo dovuto a titolo di imposta e non più del 60% (nuovo articolo 15 ter del Dpr 602/73).

Infine, né il tardivo versamento della prima rata non superiore a sette giorni, né un lieve inadempimento per una frazione non superiore al 3% (e in ogni caso a diecimila euro), comporteranno più alcuna decadenza, ma solo la sanzione del 30 per cento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Cosa cambia dal 2017

Le sanzioni amministrative per ravvedimento e adesione attualmente in vigore e quelle in vigore dal 2017. In neretto le modifiche apportate dalla seconda versione dallo schema di Dlgs attuativo della delega fiscale

SANZIONE ATTUALE		SANZIONE DAL 2017	
RITARDATO VERSAMENTO			
RAVVEDIMENTO OPEROSO			
● Entro 14 gg 0,2% per ogni giorno di ritardo;	● Dal 15 al 30° giorno di ritardo il 3%;	● Dal 31° al 90° giorno di ritardo il 3,33%	
● Entro 14 gg 0,1% per ogni giorno di ritardo;		● Dal 15 al 30° giorno di ritardo 1,5%;	
● Dal 31° al 90° giorno di ritardo 1,67%;			
ESEMPIO: omesso versamento Iva di euro 25.600 ravveduto entro 90 giorni			
25.600 x 3,33% = 852,48		25.600 x 1,67% = 427,52	
ACCERTAMENTO (*)			
Se la violazione viene constatata dall'ufficio:		Se la violazione viene constatata dall'ufficio:	
● Entro 14 gg, 2% per ogni giorno di ritardo;		● Entro 14 gg 1% per ogni giorno di ritardo;	
● Dal 15 al 30° giorno di ritardo il 30%;		● Dal 15 al 30° giorno di ritardo 15%;	
● Dal 31° al 90° giorno di ritardo il 30%.		● Dal 31° al 90° giorno di ritardo il 15%	
ESEMPIO: versamento tardivo Ires di euro 18.500 effettuato con un giorno di ritardo dalla scadenza (non ravveduto per errore).			
18.500 x 2% = 370		18.500 x 1% = 185	
DICHIARAZIONE INFEDELE			
RAVVEDIMENTO OPEROSO			
Sanzione base minima 100% della maggiore imposta:		Sanzione base minima 90% della maggiore imposta:	
● entro il 29.12, con riduzione a 1/9 del minimo (11,11%);		● entro il 29.12, con riduzione a 1/9 del minimo (10%);	
● entro il 30.9 anno successivo, con riduzione a 1/8 del minimo (12,50%);		● entro il 30.9. anno successivo, con riduzione a 1/8 del minimo (11,25%);	
● entro il 30.9 secondo anno successivo, con riduzione a 1/7 del minimo (14,28%);		● entro il 30.9. secondo anno successivo, con riduzione a 1/7 del minimo (12,85%);	
● oltre il secondo anno successivo e sino a quando è notificato l'atto impositivo, con riduzione a 1/6 del minimo (16,67%).		● oltre il secondo anno successivo e sino a quando è notificato l'atto impositivo, con riduzione a 1/6 del minimo (15%).	
ESEMPIO: UNICO infedele con maggiore imposta dovuta pari ad euro 16.400 ravveduto entro il 30.09 dell'anno successivo a quello di presentazione			
16.400 x 12,50% = 2.050		16.400 x 11,25% = 1.845	
ACCERTAMENTO (*)			
La violazione è punita con la sanzione edittale dal 100% al 200% della maggior imposta dovuta o del minor credito spettante (rispetto alla dr originaria) senza alcuna sanzione minima. Il sistema non prevede alcuna modulazione a seconda del tipo di violazione constatata (art. 1 comma 2 Dlgs 471/97). In caso di errore di competenza (imputazione temporale di un componente di reddito) si applica sempre la sanzione in misura piena.		La violazione è punita con la sanzione dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o del credito spettante (rispetto alla dr originaria). Possibile riduzione al 30% quando la maggior imposta o minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e comunque inferiori a 30.000 €. Sanzione dal 135% al 270% quando la violazione è realizzata con l'utilizzo di falsa documentazione. In caso di errore di competenza (imputazione temporale di un componente di reddito) si applica la sanzione fissa di € 250.	
ESEMPIO: l'Ufficio in sede di accertamento contesta costi indeducibili con maggiore imposta dovuta pari ad euro 16.400			
16.400 x 100% = 16.400		16.400 x 90% = 14.760 16.400 x 20% = 3.280 16.400 x 30% = 4.920 (se si verificano presupposti per la riduzione)	
OMESSA DICHIARAZIONE			
RAVVEDIMENTO OPEROSO			
La regolarizzazione può essere effettuata solo entro 90gg attraverso il pagamento della sanzione ridotta ad 1/10 del minimo (art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97). In caso di imposte pagate la violazione è sanabile con il pagamento di € 25 (1/10 di € 258, 1/10 di € 250 dal 2017). La riforma non modifica i termini per la regolarizzazione.			
ACCERTAMENTO (*)			
In caso di mancata presentazione della dichiarazione in presenza di imposte non versate la sanzione irrogata dall'ufficio è generalmente pari al 120% dell'imposta evasa (sanzione variabile dal 120 al 240%). Se non sono dovute imposte la sanzione si applica in misura fissa pari ad € 258.		La sanzione irrogata scende generalmente al 60% (dal 60% al 120%) se la presentazione avviene entro il termine per l'invio di quella dell'anno successivo. La penalità rimane in misura piena (dal 120 al 240%) in caso di presentazione oltre l'anno. Se non sono dovute imposte la sanzione si applica in misura fissa (da 150 a 500 euro).	
ESEMPIO: UNICO presentato con ritardo superiore a 90gg ma entro l'anno successivo (imposta dovuta e non versata nei termini euro 25.400)			
25.400 x 120% = 30.480		25.400 x 60% = 15.240	
REVERSE CHARGE			
RAVVEDIMENTO OPEROSO			
In caso di omesso versamento del tributo la sanzione da ravvedimento è pari ad 1/8 del minimo (100%) e quindi al 12,50%. Nell'ipotesi di operazioni erroneamente fatturate (con imposta regolarmente assolta) la sanzione è pari al 3%, per cui il ravvedimento si perfeziona con il versamento della penalità ridotta pari ad 1/8 ossia al 0,375% (Ris. 140/2010).		In caso di omesso versamento del tributo la sanzione da ravvedimento è pari ad 1/8 del minimo (90%) e quindi al 11,25%. Nell'ipotesi di operazioni erroneamente fatturate (con imposta regolarmente assolta) la sanzione si applica in misura fissa (€ 250) per cui il ravvedimento si perfeziona con il versamento della penalità ridotta pari ad € 31.	
ESEMPIO: operazione erroneamente fatturate (imposta regolarmente assolta). Iva relativa alle operazioni attive pari a euro 2.640			
2.640 x 0,375% = 9,9		250 : 8 = 31	
ACCERTAMENTO (*)			
In caso di omesso versamento del tributo, ovvero in tutte le casistiche in cui per ragioni oggettive/sogettive il cessionario acquirente non ha diritto a detrarre l'imposta si applica la sanzione al 100%. Nell'ipotesi di operazioni erroneamente fatturate (applicazione dell'inversione contabile quando doveva essere indicato il tributo e viceversa) la sanzione è pari al 3%.		In caso di omesso versamento del tributo, ovvero in tutte le casistiche in cui per ragioni oggettive/sogettive il cessionario acquirente non ha diritto a detrarre l'imposta si applica la sanzione al 90%. Nell'ipotesi di operazioni erroneamente fatturate (applicazione dell'inversione contabile quando doveva essere indicato il tributo e viceversa) la sanzione ora si applica in misura fissa pari ad € 250.	
ESEMPIO: erronea applicazione del reverse su fattura che andava assoggettata ad IVA. Imposta relativa alle operazioni attive pari a euro 35.000			
35.000 x 3% = 1.050		250	
(*) Le sanzioni irrogate sono eventualmente riducibili in caso di acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni o accertamento con adesione (1/3 o 1/6 a seconda dei casi).			