

Il nuovo ravvedimento operoso introdotto dal D.lgs. 87/2024

Sommario

PREMESSA.....	2
IL RAVVEDIMENTO OPEROSO	2
LE CONFERME	3
LE NOVITA'.....	4
LE NOVITÀ IN TEMA DI OMESSO E/O INSUFFICIENTE VERSAMENTO	6
IL CUMULO GIURIDICO NEL RAVVEDIMENTO OPEROSO.....	6

PREMESSA

Con il D.lgs. 87/2024 il Legislatore ha apportato numerose modifiche al sistema sanzionatorio disciplinato dai D.lgs. 471/1997 e 472/1997.

In particolare, dal 01.09.2024, cambiano le modalità di calcolo delle riduzioni previste per le sanzioni da ravvedimento operoso. Le nuove sanzioni devono fare i conti con l'introduzione, all'interno del ravvedimento operoso, dell'istituto del cumulo giuridico, sia per violazioni formali che per violazioni sostanziali.

Le novità introdotte recepiscono altresì le modifiche apportate dal Legislatore in tema di preavviso verbale di costatazione (PVC) e di schema di atto, previsto dall'articolo 6-bis, Legge 212/2000.

Si deve tenere conto, infine, che il calcolo delle sanzioni da ravvedimento, in presenza di cumulo giuridico, può essere assai complesso e insidioso, ragion per cui l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione di contribuenti e intermediari appositi software di ausilio.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'istituto del ravvedimento operoso è nato per opera dell'articolo 13, D.lgs. 472/1997. Modificato, poi, dalla Legge 190/2014, con cui è stata introdotta la riduzione delle sanzioni a 1/9 del minimo, per violazioni sanate entro 90 giorni, e dalla Legge 160/2019 con cui è stato istituito il ravvedimento lungo per tutti i tributi (compresi quelli locali).

Con l'utilizzo del ravvedimento operoso il contribuente ha la possibilità di sanare l'omesso o incompleto versamento attraverso il pagamento (per intero o per frazioni) di:

- imposte,
- sanzioni in misura ridotta,
- interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito

il tutto, prima che intervenga l'azione accertatrice.

Di fatto, non si può accedere al ravvedimento operoso se sono stati notificati:

- avvisi di accertamento;
- avvisi di liquidazione;
- comunicazioni di irregolarità da liquidazione delle dichiarazioni (art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972);
- comunicazioni di irregolarità da controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-ter, D.P.R. 600/1973);
- atti di contestazione di violazioni tributarie (art. 16 D.lgs. 472/1997);
- atti di recupero di crediti d'imposta, art. 1, co. 421 Legge 311/2004.

Vi sono altresì delle circostanze, in ambito penale, in cui, in tutti i casi, non si può accedere al ravvedimento operoso. Si tratta di situazioni in cui vi è:

- emissioni di fatture false per operazioni inesistenti (art. 8, D.lgs. 74/2000);
- utilizzo di crediti inesistenti ovvero privo dei presupposti costitutivi (art. 10, D.lgs. 74/2000);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10-quater, co. 2, D.lgs. 74/2000).

Vi sono, tuttavia, altre circostanze in ambito penale che consentono l'utilizzo del ravvedimento operoso, che riguardano:

- presentazione di dichiarazioni fraudolente (art. 2, D.lgs. 74/2000) per utilizzo di fatture per operazioni inesistenti;
- presentazione di dichiarazioni infedeli mediante raggiri, artifici o condotte simulatorie o fraudolente (art. 3, D.lgs. 74/2000);
- infedele dichiarazione (art. 4, D.lgs. 74/2000);
- omessa dichiarazione (art. 5, D.lgs. 74/2000);
- omesso versamento di ritenute dovute o certificate per importo superiore a 150.000 euro per periodo d'imposta (art. 10/bis, D.lgs. 74/2000);
- omesso versamento IVA per importo superiore a 250.000 euro per periodo d'imposta (art. 10-ter, D.lgs. 74/2000);
- indebita compensazione di crediti non spettanti per importo annuo superiore a 50.000 € (art. 10-quater, co. 1, D.lgs. 74/2000).

Al contribuente è consentito di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso anche mediante versamento frazionato (articolo 13-bis, D.lgs. 472/1997) di imposte, sanzioni e interessi (c.d. ravvedimento parziale), purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c).

In altre parole, il contribuente può:

- pagare imposte e sanzioni in momenti differenti: in questo caso, l'imposta da pagare è versata in ritardo e il ravvedimento con il versamento di sanzioni e interessi interviene successivamente; la sanzione applicabile è quella riferita all'integrale tardivo pagamento;
- pagare imposte, sanzioni e interessi in più *tranche*: al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per singoli versamenti, purché ad ogni frazione d'imposta siano applicati le corrispondenti sanzioni e interessi, ovvero il versamento complessivo con il versamento della sanzione e degli interessi in base alla data in cui il versamento viene regolarizzato.

LE CONFERME

Nell'ambito dell'articolo 13, D.lgs. 472/1997 sono state confermate le seguenti previsioni normative:

- alla lett. a), che prevede la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo in caso di omesso o insufficiente versamento del tributo, se lo stesso viene sanato entro 30 giorni dalla scadenza;
- alla lett. a-bis), che prevede la riduzione della sanzione a 1/9 del minimo se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene entro 90 giorni dalla scadenza ovvero se la regolarizzazione degli errori od omissioni commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

- alla lett. b), che prevede la riduzione della sanzione a 1/8 del minimo se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 1 anno dall'omissione o dall'errore.

LE NOVITA'

Fermo restando l'impossibilità di procedere alla regolarizzazione della violazione in presenza di violazioni già constatate con l'attività accertativa ovvero ove siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche (ai sensi degli articoli 32 e 33, D.P.R. 600/1973) o altre attività di accertamento di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza, il D.lgs. 87/2024 ha introdotto le seguenti novità:

- alla lettera lett. b-bis), si prevede la riduzione della sanzione a 1/7 del minimo se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione, ovvero oltre 1 anno dall'omissione o errore, se non sono previste dichiarazioni periodiche; in base alla precedente formulazione, tale riduzione risultava applicabile se la regolarizzazione fosse avvenuta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro 2 anni dall'omissione o errore, se non fossero previste dichiarazioni periodiche;
- alla lett. b-ter), si prevede la riduzione della sanzione a 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori od omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema d'atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dall'articolo 6-bis, comma 3, Legge 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), non preceduto da un verbale di constatazione (PVC), senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione; in base alla precedente formulazione, tale riduzione risultava applicabile se la regolarizzazione fosse avvenuta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero oltre 2 anni dall'omissione o errore se non fossero previste dichiarazioni periodiche;
- alla lett. b-quater), si prevede la riduzione della sanzione a 1/5 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione (PVC) senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo; in base alla precedente formulazione, tale riduzione risultava applicabile se la regolarizzazione fosse avvenuta dopo la constatazione della violazione;
- alla lett. b-quinquies) si prevede la riduzione della sanzione a 1/4 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema d'atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con verbale (PVC), senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.
- alla lett. c), si elimina l'ipotesi di riduzione a 1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA in caso di presentazione con ritardo non superiore a 30 giorni. Viene, pertanto, confermata la riduzione della sanzione a

1/10 del minimo, prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione (REDDITI, IRAP, IVA, 770), se questa viene presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni.

A seguito delle modifiche in esame:

- una volta superato il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (e fino alla scadenza dei termini per l'accertamento), la riduzione della sanzione è sempre pari a 1/7 del minimo. Viene, quindi, meno la precedente distinzione tra ravvedimento entro 2 anni dalla violazione (con riduzione a 1/7) e ravvedimento oltre 2 anni (con riduzione a 1/6);
- le riduzioni delle sanzioni a 1/6 e 1/4 sono applicabili soltanto dopo la comunicazione dello schema d'atto mentre quella ad 1/5 dopo la constatazione della violazione senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo. In ogni caso la regolarizzazione non è consentita qualora sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

RIDUZIONE SANZIONE	VIOLAZIONI COMMESSE ENTRO IL 31.08.2024	VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 01.09.2024
1/10	Entro 30 giorni	Entro 30 giorni
1/9	Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore sono stati commessi	
1/8	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, entro un anno dall'omissione o dall'errore	
1/7	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore
1/6	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione , senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
1/5	Dopo l'emissione del PVC	Dopo l'emissione del PVC senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al

		verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto
1/4		Dopo la comunicazione dello schema d'atto relativo alla violazione constatata con PVC , senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
1/10	Omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	

LE NOVITÀ IN TEMA DI OMESSO E/O INSUFFICIENTE VERSAMENTO

Con il D.lgs. 87/2024, modificando il comma 1 dell'articolo 13, D.lgs. 471/1997, il Legislatore ha ridefinito il regime sanzionatorio dell'omesso e/o insufficiente versamento di imposte prevedendo l'applicazione della sanzione pari al 25% (in precedenza 30%) dell'importo non versato, anche qualora, a seguito della correzione di errori materiali o di calcolo, rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per effetto di tale modifica:

- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la predetta sanzione, ridotta alla metà, passa dal 15% al 12,5%;
- salva l'applicazione del ravvedimento, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione del 12,5% è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo (0,83% per ogni giorno di ritardo fino al quattordicesimo giorno; in precedenza 1% per ciascun giorno).

Omesso o insufficiente versamento		
Violazione	Sanzioni fino al 31.08.2024	Sanzioni dal 01.09.2024
Mancato versamento imposte risultanti da dichiarazione	30% importo non versato	25% importo non versato
Versamento effettuato con ritardo non superiore a 90 gg	15% importo non versato (30% / 2)	12,5% importo non versato (25% / 2)
Versamento effettuato con ritardo non superiore a 15 gg	1% per ciascun giorno (15% / 15)	0,83% per ciascun giorno (12,5% / 15)

IL CUMULO GIURIDICO NEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il D.lgs. 87/2024 ha introdotto il nuovo comma 2-bis all'articolo 13, D.lgs. 472/1997, al fine di disciplinare le modalità di applicazione del ravvedimento operoso nel caso in cui la sanzione dovuta sia calcolata applicando il cumulo giuridico.

Per le violazioni commesse dal 01.09.2024, l'articolo 13, comma 2-bis, D.lgs. 472/1997 prevede che *"Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, 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"*.

Ciò va coordinato con l'articolo 12, comma 8, D.lgs. 472/1997, modificato dal D.lgs. 87/2024, secondo cui, al pari di quanto avviene in sede di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale, il cumulo giuridico e la continuazione si applicano limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta.

In particolare, viene previsto che:

- ai fini dell'individuazione della riduzione applicabile in sede di regolarizzazione, va fatto riferimento alla prima violazione;
- in tale evenienza, la sanzione su cui applicare le predette percentuali di riduzione, calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è fissata in misura pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'articolo 12, D.lgs. 472/1997 applicabile alla fattispecie oggetto di regolarizzazione.
- se la regolarizzazione è effettuata dopo il verificarsi degli eventi di cui:
 - o alla lett. b-ter), ossia dopo lo schema d'atto non preceduto da PVC e senza domanda di accertamento con adesione;
 - o alla lett. b-quater), ossia dopo la constatazione della violazione senza comunicazione di adesione e prima dello schema d'atto;
 - o alla lett. b-quinquies), ossia dopo lo schema d'atto preceduto da PVC e senza domanda di accertamento con adesione

sono applicabili le specifiche riduzioni previste (pari rispettivamente a 1/6, 1/5 e 1/4 del minimo).

È stato, infine, introdotto il comma 2-ter, a mente del quale la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni.

Esempio

ALFA S.r.l. omette di fatturare varie operazioni, commettendo così tre dichiarazioni infedeli (IVA, IRES e IRAP) e plurime violazioni sulla fatturazione (articolo 6, D.lgs. 471/1997).

Consideriamo che il cumulo giuridico opera limitatamente al singolo tributo e al singolo anno, quindi:

- tra le violazioni sulla fatturazione;
- e tra queste ultime e la sola infedele dichiarazione IVA.

Supponendo che:

- nel 2025 ci siano le violazioni sulla fatturazione, recepite nelle dichiarazioni da presentare nel 2026;

- il ravvedimento avvenga dopo 90 giorni dal termine per le dichiarazioni da presentare nel 2026 (oltre il 31.01.2027) ma nei termini della lett. b) (ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione), sarà necessario oltre a presentare la dichiarazione integrativa:
 - o per il modello REDDITI 2026 (inerente all'anno 2025) pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 50% ridotte a 1/8 (articolo 13, comma 1, lett. b);
 - o per il modello IRAP 2026 (inerente all'anno 2025) pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 50% ridotte a 1/8 (articolo 13, comma 1, lett. b);
 - o per l'IVA, correggere le fatture e pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 62,5% ridotte a 1/7 (articolo 13, comma 1, lett. b-bis e comma 2). La violazione più grave è quella relativa alla dichiarazione infedele con sanzione del 50% che viene aumentata di 1/4 (→62,50%), aumento minimo da cumulo. Inoltre, onde individuare la corretta riduzione della sanzione, si retroagisce al momento della prima violazione, cioè quella sulla fatturazione.

Il cumulo trova applicazione, quindi, anche se sono state commesse più violazioni in tema di fatturazione recepite in dichiarazione e non solo quando vengono commesse, formalmente in un solo anno, diverse violazioni sulla fatturazione.

Se si tratta di indebita detrazione IVA recepita in dichiarazione, non si pone il problema del cumulo considerato che l'infedeltà dichiarativa assorbe la violazione a monte come sancisce l'articolo 6, comma 6, D.lgs. 471/1997.

Come si può notare, ravvedersi si può rivelare molto complicato posto che bisogna considerare altresì le modifiche al D.lgs. 471/1997 apportate sempre dal D.lgs. 87/2024. Potrà esserci un ausilio da parte di applicativi che verranno messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ma di certo sarà necessario contestualizzare attentamente ogni situazione.