

Circolare nr. 09 del 29 febbraio 2016

LA REGOLARIZZAZIONE DEGLI OMESSI-INSUFFICIENTI VERSAMENTI D'IMPOSTA

a cura del Rag. Daniele LAURENTI, commercialista e revisore contabile

Nel corso del 2015 il Legislatore ha modificato:

- *l'istituto del **ravvedimento operoso**;*
- *il **regime sanzionatorio**, la cui decorrenza è stata **anticipata all'1.1.2016** dalla Finanziaria 2016.*

*Di seguito si illustrano le misure delle **sanzioni ridotte applicabili in caso di regolarizzazione spontanea**, con il ravvedimento operoso, di un omesso / insufficiente versamento di IRPEF, IRES, IRAP, IVA, cedolare secca, imposte sostitutive dei contribuenti minimi o forfetari.*

In applicazione del favor rei, le suddette modifiche operano anche per le violazioni commesse prima delle predette date.

I TERMINI E LE RIDUZIONI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Con riferimento ai versamenti il ravvedimento operoso può essere così sintetizzato.

SOGLIA TEMPORALE	RIDUZIONE	TRIBUTO
Entro 30 giorni	1/10	Qualsiasi
Entro 90 giorni	1/9	Qualsiasi
Entro la dichiarazione dell'anno o entro 1 anno (*)	1/8	Qualsiasi
Entro la dichiarazione dell'anno successivo o entro 2 anni (*)	1/7	Agenzia Entrate (**)
Entro il termine di accertamento	1/6	Agenzia Entrate (**)
Dopo la constatazione della violazione	1/5	Agenzia Entrate (**)

(*) Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la **diversa soglia temporale** va applicata a seconda che si tratti di un **"tributo periodico cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente (come per esempio imposte sui redditi, IVA)"** ovvero di **"tributi istantanei per i quali non si configura un obbligo dichiarativo"**

(come, per esempio, imposta di registro, sulle successioni).

(**) La possibilità di regolarizzare spontaneamente la violazione commessa tramite il ravvedimento operoso, essendo **limitata ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate** (imposte dirette, IVA, imposte / entrate erariali, IRAP e addizionali comunale / regionale IRPEF), **non è applicabile, ad esempio, ai tributi locali** quali l’IMU e la TASI.

In particolare, **con esclusivo riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate**, l’accesso al ravvedimento operoso **non è più precluso se sono stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche**. Inoltre, “è possibile ... accedere al ravvedimento operoso nonostante la **violazione sia stata già constatata mediante pvc**”.

Diversamente non è possibile ricorrere al ravvedimento successivamente alla **notifica di atti di liquidazione e di accertamento o di altro atto avente natura impositiva, comprese le comunicazioni** di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72 (ad esempio, avvisi bonari, avvisi di recupero di crediti d’imposta e avvisi di irrogazione delle sanzioni).

Quanto sopra è in vigore **dall’1.1.2015**.

Tuttavia, “in virtù del principio del **favor rei è possibile ravvedere le violazioni constatate prima di tale data** ...”.



Il contribuente che ha ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale può avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli sono state contestate con tale procedura.

IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO

Le sanzioni applicabili in caso di **omesso / insufficiente versamento di imposte** sono così individuate.

FINO AL 31.12.2015	DALL’1.1.2016
<ul style="list-style-type: none">• 30% dell’importo non versato, anche quando la maggior imposta / minor eccedenza detraibile risulti dalla correzione di errori materiali / di calcolo rilevati in sede di controllo• 2% per ciascun giorno se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 15 giorni <p>ferma restando la possibilità di applicare il ravvedimento operoso</p> <p>Dette sanzioni si applicano anche in caso di maggior imposta da liquidazione ex artt. 36-bis, 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72</p>	<ul style="list-style-type: none">• 30% dell’importo non versato, anche quando la maggior imposta / minor eccedenza detraibile risulti dalla correzione di errori materiali / di calcolo rilevati in sede di controllo• 15% se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 90 giorni• 1% per ciascun giorno se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 15 giorni <p>ferma restando la possibilità di applicare il ravvedimento operoso</p> <p>Dette sanzioni si applicano anche in caso di maggior imposta da liquidazione ex artt. 36-bis, 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72</p>



Le sanzioni previste per l’omesso / insufficiente versamento non si applicano se il pagamento è stato eseguito tempestivamente ad un Ufficio / Concessionario diverso da quello competente.

Utilizzo di un credito non spettante / inesistente

Qualora l’omesso ovvero l’errato versamento delle imposte dovute derivi dall’**erroneo utilizzo di un credito**, il nuovo regime sanzionatorio differenzia l’utilizzo di un credito “**non spettante**” da quello di un credito “**inesistente**”.

In particolare si considera:

- “**non spettante**” il credito, **esistente, utilizzato per un importo superiore a quello spettante** ovvero in violazione delle modalità prescritte (ad esempio, in assenza della dichiarazione / visto di conformità per importi superiori a € 5.000 / € 15.000);
- “**inesistente**” il credito per il quale **manca**, in tutto o in parte, **il presupposto costitutivo** e la cui inesistenza non è riscontrabile tramite i controlli automatizzati.

VIOLAZIONE	FINO AL 31.12.2015	DALL'1.1.2016
Utilizzo credito d'imposta esistente ma non spettante	<ul style="list-style-type: none"> • 30% del credito 	<ul style="list-style-type: none"> • 30% del credito utilizzato (salvo disposizioni “speciali”)
Utilizzo credito d'imposta inesistente	<ul style="list-style-type: none"> • dal 100% al 200% del credito inesistente • 200% per utilizzo di crediti inesistenti superiori a € 50.000. <p>Non è possibile la definizione agevolata ex artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/97</p>	<ul style="list-style-type: none"> • dal 100% al 200% del credito inesistente <p>Non è possibile la definizione agevolata ex artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/97</p>

LA REGOLARIZZAZIONE DEL MANCATO / INSUFFICIENTE VERSAMENTO

Le sanzioni applicabili in caso di **omesso / insufficiente versamento di imposte** sono così individuate.

FINO AL 31.12.2015	DALL'1.1.2016
<ul style="list-style-type: none"> • 30% dell'importo non versato, anche quando la maggior imposta / minor eccedenza detraibile risulti dalla correzione di errori materiali / di calcolo rilevati in sede di controllo • 2% per ciascun giorno se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 15 giorni <p>ferma restando la possibilità di applicare il ravvedimento operoso</p> <p>Dette sanzioni si applicano anche in caso di maggior imposta da liquidazione ex artt. 36-bis, 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 30% dell'importo non versato, anche quando la maggior imposta / minor eccedenza detraibile risulti dalla correzione di errori materiali / di calcolo rilevati in sede di controllo • 15% se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 90 giorni • 1% per ciascun giorno se il versamento è eseguito con ritardo non superiore a 15 giorni <p>ferma restando la possibilità di applicare il ravvedimento operoso</p> <p>Dette sanzioni si applicano anche in caso di maggior imposta da liquidazione ex artt. 36-bis, 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72</p>



Le sanzioni previste per l'omesso / insufficiente versamento **non si applicano** se il pagamento è stato eseguito tempestivamente **ad un Ufficio / Concessionario diverso da quello competente.**

Utilizzo di un credito non spettante / inesistente

Qualora l'omesso ovvero l'errato versamento delle imposte dovute derivi dall'**erroneo utilizzo di un credito**, il nuovo regime sanzionatorio differenzia l'utilizzo di un credito "**non spettante**" da quello di un credito "**inesistente**".

In particolare si considera:

- "**non spettante**" il credito, **esistente, utilizzato per un importo superiore a quello spettante** ovvero in violazione delle modalità prescritte (ad esempio, in assenza della dichiarazione / visto di conformità per importi superiori a € 5.000 / € 15.000);
- "**inesistente**" il credito per il quale **manca**, in tutto o in parte, il **presupposto costitutivo** e la cui inesistenza non è riscontrabile tramite i controlli automatizzati.

VIOLAZIONE	FINO AL 31.12.2015	DALL'1.1.2016
Utilizzo credito d'imposta esistente ma non spettante	<ul style="list-style-type: none"> • 30% del credito 	<ul style="list-style-type: none"> • 30% del credito utilizzato (salvo disposizioni "speciali")
Utilizzo credito d'imposta inesistente	<ul style="list-style-type: none"> • dal 100% al 200% del credito inesistente • 200% per utilizzo di crediti inesistenti superiori a € 50.000. <p>Non è possibile la definizione agevolata ex artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/97</p>	<ul style="list-style-type: none"> • dal 100% al 200% del credito inesistente <p>Non è possibile la definizione agevolata ex artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/97</p>

LA REGOLARIZZAZIONE DEL MANCATO / INSUFFICIENTE VERSAMENTO

Alla luce di quanto sopra riepilogato, le sanzioni ridotte applicabili al fine di regolarizzare tramite il ravvedimento operoso un mancato / insufficiente versamento di imposte, quali IRPEF / IRES / IRAP / IVA, sono le seguenti.

SANZIONE RIDOTTA		TERMINE DI VERSAMENTO DELLA REGOLARIZZAZIONE
da 0,1% a 1,4%	1/10 dell'1% per giorno	entro 14 giorni dalla scadenza , tenendo presente che per ogni giorno di ritardo va applicato lo 0,1%
1,5%	1/10 del 15%	dal 15° al 30° giorno dalla scadenza
1,67%	1/9 del 15%	dal 31° al 90° giorno dalla scadenza
3,75%	1/8 del 30%	<ul style="list-style-type: none"> • entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione (se per un c.d. "tributo periodico") • entro 1 anno dal termine "ordinario" di versamento (se per un c.d. "tributo istantaneo")
4,29%	1/7 del 30%	<ul style="list-style-type: none"> • entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo alla violazione (se per un c.d. "tributo periodico") • entro 2 anni dal termine "ordinario" di versamento (se per un c.d. "tributo istantaneo")
5%	1/6 del 30%	entro il termine di accertamento
6%	1/5 del 30%	dopo la notifica di un PVC

Come accennato, in applicazione del favor rei, il **nuovo regime sanzionatorio**, se più favorevole, interessa **anche le violazioni commesse prima dell'1.1.2016**. Così, ad esempio:

- dall'1.1 al 29.3.2016 (90 giorni dal 27.12.2015) è possibile regolarizzare l'omesso / insufficiente versamento dell'acconto IVA applicando la sanzione dell'1,67% (anziché del 3,33%);
- dall'1.1 al 29.2.2016 (90 giorni dal 30.11.2015) è possibile regolarizzare l'omesso / insufficiente versamento dell'acconto IRPEF / IRES / IRAP 2015 applicando la sanzione ridotta dell'1,67% (anziché del 3,33%).

Modalità di versamento

Le modalità con le quali il ravvedimento **va perfezionato non hanno subito modifiche** e pertanto a seguito di un omesso / insufficiente versamento è necessario versare:

- l'**imposta dovuta**;
- la **sanzione** nella misura **ridotta**.
- gli **interessi di mora (0,5% dall'1.1 al 31.12.2015, 0,2% dall'1.1.2016)**.

Come di consueto, il versamento va effettuato tramite il mod. F24 **indicando separatamente** imposta, sanzione ridotta e interessi, contraddistinti dagli **specifici codici tributo** di seguito riepilogati.

IMPOSTA		SANZIONE RIDOTTA RAVVEDIMENTO	INTERESSI
IRPEF	4001 – 4033 – 4034	8901 / 8915 se da mod. 730	1989
IRES	2003 – 2001 – 2002	8918	1990
Cedolare secca	1842 – 1840 – 1841	8913	1992
Forfetari	1792 – 1790 – 1791		
Minimi	1795 – 1793 – 1794		
IVA	6001, 6002, ..., 6031, 6032, ..., 6099	8904	1991
IRAP	3800 – 3812 – 3813	8907	1993
Add. Regionale	3801	8902 / 8916 se da mod. 730	1994
Add. Comunale	3844 – 3843	8926 / 8927 se da mod. 730	1998

L'ERRATA COMPILAZIONE / OMESSA PRESENTAZIONE DEL MOD. F24

Con riferimento al mod. F24 si rammenta che sono state modificate anche le sanzioni previste in caso di:

- **errata compilazione** del modello;
- **omessa presentazione del mod. F24 "a zero"**.

VIOLAZIONE	SANZIONE	
	FINO AL 31.12.2015	DALL'1.1.2016
Mod. F24 con carenze nei dati del soggetto tenuto al versamento	• da € 200.000 a € 1.000.000	• da € 100 a € 500
Omessa presentazione del mod. F24 a zero	• € 300.000 • € 100.000 se il modello è presentato con ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi	• € 100 • € 50 se il modello è presentato con ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi

Anche per tali violazioni è possibile utilizzare il ravvedimento operoso per sanare la violazione. In particolare, in caso di **tardiva presentazione del mod. F24 "a zero"**, la sanzione dovuta è pari a:

SANZIONE RIDOTTA		PRESENTAZIONE MOD. F24
€ 5,56	50 x 1/9	ritardo non superiore a 5 giorni
€ 11,11	100 x 1/9	ritardo non superiore a 90 giorni
€ 12,50	100 x 1/8	entro 1 anno dalla violazione
€ 14,29	100 x 1/7	entro 2 anni dalla violazione

Per il versamento della sanzione ridotta, da effettuato come di consueto tramite il mod. F24, va utilizzato il codice tributo "8911".

Con riferimento all'ammontare di tali sanzioni si evidenzia che, poiché la sanzione fissa "di partenza" è stabilita in Euro, **non si ritiene utilizzabile la regola del troncamento** dei decimali che opera, qualora la riduzione sia applicata ad un importo espresso in Lire.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it

oppure sulla nostra pagina Facebook

