Indice parte prima
Ravvedimento operoso per violazioni dal 1.09.2024

Capitolo 1 - ASPETTI GENERALI

Ravvedimento operoso dal 1.09.2024 pag. 13
Sistema sanzionatorio Inps e Inail dal 1.09.2024 pag. 21
Riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso pag. 27
Riforma del sistema sanzionatorio per imposte dirette e Iva pag. 31
Come effettuare i versamenti del ravvedimento operoso pag. 35

Capitolo 2 - IMPOSTE DIRETTE

Regolarizzazione Mod. Redditi pag. 38
Quadro RW: ravvedimento e sanzioni pag. 40
Ravvedimento operoso per omessa compilazione quadro RW pag. 43
Omessa o infedele presentazione Modello ISA pag. 46
Ravvedimento operoso per gli "Aiuti di Stato" pag. 48
Ravvedimento operoso per certificazione unica pag. 51
Ravvedimento operoso per omesso versamento cedolare secca dal 1.09.2024 pag. 53

Capitolo 3 - SOSTITUTI D'IMPOSTA

Omessa effettuazione e versamento delle ritenute pag. 56
Nuovi codici tributo per sanzioni da ravvedimento operoso su ritenute pag. 59
Nuovi codici tributo per sanzioni da ravvedimento operoso su imposte sostitutive da dichiarazione dei redditi pag. 61
Principali sanzioni in tema di modello 770 pag. 63

Capitolo 4 - IVA

Nuove sanzioni per corrispettivi telematici pag. 68
Ravvedimento per tardiva emissione fattura elettronica pag. 70
Regolarizzazione dello "splafonamento" con nota di variazione (📎) pag. 74
Cumulo giuridico delle sanzioni dopo la riforma fiscale pag. 78
Ravvedimento operoso per omesso versamento Iva pag. 82
Ravvedimento operoso errata applicazione reverse charge pag. 86
Dichiarazione Iva integrativa, tardiva, omessa e relative sanzioni pag. 89
Ravvedimento modello Intrastat pag. 97

Capitolo 5 - OMESSA TRASMISSIONE TELEMATICA DA PARTE DI INTERMEDIARI

Dichiarazione trasmessa tardivamente dall'intermediario pag. 100
Visto di conformità rilasciato da professionisti pag. 104
Visto di conformità su modello 730 pag. 106

Capitolo 6 - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Ravvedimento imposte di registro, ipocatastali e successione pag. 109

Capitolo 7 - LOCAZIONI

Sanzioni in caso di mancata registrazione del contratto di locazione pag. 116

Ravvedimento operoso dell'imposta di registro pag. 118

Ravvedimento contratto di affitto con cedolare secca pag. 122

Tardiva comunicazione proroga cedolare secca pag. 123

Autotutela per le locazioni con Civis pag. 125

Capitolo 8 - PAGAMENTI RATEALI AVVISI BONARI E DI ACCERTAMENTO

Ravvedimento operoso delle rate di avviso bonario pag. 134

Ravvedimento operoso delle rate non versate di avviso accertamento con adesione pag. 137

Capitolo 9 - TRIBUTI LOCALI

Ravvedimento operoso in materia di Imu pag. 141

Correzione codice comune nel modello F24 "Imu" (📎) pag. 145

Capitolo 10 - DIRITTO CAMERALE, TASSA VIDIMAZIONE LIBRI SOCIALI E IMPOSTE DI BOLLO SU REGISTRI/FATTURE

Ravvedimento operoso diritto annuale C.c.i.a.a. pag. 148

Ravvedimento operoso tassa annuale libri sociali pag. 150

Sanzioni e ravvedimento per omessa imposta di bollo pag. 152

Capitolo 11 - MOD. F23, F24 E CREDITI D'IMPOSTA

Assistenza "Civis" dell'Agenzia delle Entrate pag. 157

Mancata presentazione mod. F24 a saldo zero pag. 161

Ravvedimento operoso per utilizzo crediti non spettanti o inesistenti pag. 163

Indice parte seconda
Ravvedimento operoso per violazioni fino al 31.08.2024

Capitolo 1 - ASPETTI GENERALI

Ravvedimento operoso pag. 169
Misura degli interessi legali pag. 174
Remissione "in bonis" per comunicazioni non eseguite nei termini pag. 175

Capitolo 2 - IMPOSTE DIRETTE

Regolarizzazione Mod. Redditi pag. 178
Ravvedimento operoso per omessa compilazione quadro RW pag. 180
Omessa o infedele presentazione del Mod. ISA pag. 182

Capitolo 3 - SOSTITUTI D'IMPOSTA

Omessa effettuazione e versamento delle ritenute pag. 185

Capitolo 4 - IVA

Nuove sanzioni dal 1.01.2021 per corrispettivi telematici pag. 189
Ravvedimento per tardiva emissione fattura elettronica pag. 191
Regolarizzazione dello "splafonamento" con nota di variazione (📎) pag. 195
Ravvedimento operoso per omesso versamento Iva pag. 199
Ravvedimento operoso errata applicazione reverse charge pag. 203
Dichiarazione Iva integrativa, tardiva, omessa e relative sanzioni pag. 206

Capitolo 5 - OMESSA TRASMISSIONE TELEMATICA DA PARTE DI INTERMEDIARI

Dichiarazione trasmessa tardivamente dall'intermediario pag. 215
Visto di conformità rilasciato da professionisti pag. 219
Visto di conformità su modello 730 pag. 221

Capitolo 6 - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Ravvedimento imposte di registro, ipocatastali e successione pag. 224

Capitolo 7 - LOCAZIONI

Sanzioni in caso di mancata registrazione del contratto di locazione pag. 231
Ravvedimento operoso dell'imposta di registro pag. 233
Ravvedimento contratto di affitto con cedolare secca pag. 238
Tardiva comunicazione proroga cedolare secca fino al 30.06.2019 pag. 239
Autotutela per le locazioni con Civis pag. 241

Capitolo 8 - PAGAMENTI RATEALI AVVISI BONARI E DI ACCERTAMENTO

Ravvedimento operoso delle rate di avviso bonario pag. 250

Ravvedimento operoso rate non versate avviso accertamento con adesione pag. 253

Capitolo 9 - TRIBUTI LOCALI

Ravvedimento operoso in materia di Imu pag. 257

Correzione codice comune nel modello F24 "Imu" (📎) pag. 261

Capitolo 10 - DIRITTO CAMERALE, TASSA VIDIMAZIONE LIBRI SOCIALI E IMPOSTE DI BOLLO SU REGISTRI/FATTURE

Ravvedimento operoso diritto annuale C.c.i.a.a. pag. 264

Ravvedimento operoso tassa annuale libri sociali pag. 266

Sanzioni e ravvedimento per omessa imposta di bollo pag. 269

Capitolo 11 - MOD. F23, F24 E CREDITI D'IMPOSTA

Assistenza Civis dell'Agenzia delle Entrate pag. 275

Mancata presentazione mod. F24 a saldo zero pag. 279

Ravvedimento operoso per utilizzo crediti non spettanti o inesistenti pag. 281

Parte prima

RAVVEDIMENTO OPEROSO PER VIOLAZIONI DAL 1.09.2024

Ravvedimento operoso per violazioni dal 1.09.2024

Il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, ha modificato le regole applicative dell'istituto del ravvedimento operoso, rendendolo più appetibile anche in relazione alla revisione delle sanzioni. Ad esempio, l'omesso versamento delle imposte è punito non più con la sanzione del 30% ma con quella del 25%.
Qualora sia commessa un'irregolarità, il contribuente può regolarizzare l'infrazione provvedendo direttamente e spontaneamente alla sua rimozione (ad esempio, la violazione di natura dichiarativa può essere sanata presentando una dichiarazione integrativa, ovvero l'emissione della fattura, ecc.) e al pagamento:
• dell'imposta dovuta;
• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
• della sanzione in misura ridotta.
Tuttavia, la sanatoria è ammessa se la violazione non è già stata constatata e comunque non siano iniziati gli accessi, le ispezioni, le verifiche o le altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Più in particolare, con riferimento alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**, la sanzione ridotta è pari a:
• 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;
• 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;
• 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;
• a 1/7 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;
• a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se 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 dalla constatazione della violazione mediante processo verbale ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, 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;
• 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 mediante processo verbale ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale prevista dall'articolo 5-quater del decre-

to legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212; sono esclusi da tale regolarizzazione i casi di mancata o infedele memorizzazione dei corrispettivi, o mancata installazione dei misuratori fiscali o registratori telematici;
• a 1/4 del minimo, se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo ad una violazione constatata mediante processo verbale ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, 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;
• 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.
Le dichiarazioni annuali che sono presentate dopo che è decorso il termine di novanta giorni dalla scadenza sono sempre considerate "omesse", secondo quanto è previsto dall'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. In tal caso, la definizione spontanea della sanzione in misura ridotta è esclusa.
Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione prevista dal comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La suddetta preclusione, salva la notifica di avvisi di pagamento e di atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.
Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento operoso si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.
Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto è previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Sempre con riferimento alle sole violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, l'articolo 3 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, ha modificato anche l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, estendendo l'ambito di applicazione del cumulo giuridico al ravvedimento operoso. Ai fini dell'individuazione della riduzione applicabile alla sanzione "unica", calcolata applicando il "cumulo giuridico" distintamente per ciascun tributo e periodo di imposta (comma 8 del citato articolo 12), occorre aver riguardo alle percentuali individuate prendendo a riferimento la data di commissione della prima violazione; si precisa che, se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione o comunque dopo l'avvio di altre attività di controllo, si applicano le percentuali di riduzione contemplate alle lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. È escluso il cumulo giuridico con riferimento alle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
Va sottolineato che a decorrere dal giorno 1° gennaio 2026 la normativa contenuta nei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472 è abrogata ed è sostituita, e integralmente recepita senza modifiche, nel decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, cioè nel testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali.

Capitolo 1

ASPETTI GENERALI

RAVVEDIMENTO OPEROSO DAL 1.09.2024

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- SANATORIA DELLE IRREGOLARITÀ
- RAVVEDIMENTO "SPRINT"
- RILEVANZA TEMPORALE DELLA IRREGOLARITÀ
- IRREGOLARITÀ DEL VERSAMENTO
- RAVVEDIMENTO E DICHIARAZIONE PER L'ANNO SUCCESSIVO

Artt. 13, 14 e 15 D. Lgs. 5.11.2024, n. 173 - *Art. 3 D. Lgs. 14.06.2024, n. 87 - Artt. 13 e 14 D. Lgs. 18.12.1997, n. 472 Art. 19 D. Lgs. 12.06.2025, n. 81 - Circ. Ag. Entrate 13.07.1998, n. 184/E - Circ. Ag. Entrate 12.10.2016, n. 42/E Circ. Ag. Entrate 20.03.2017, n. 36/E*

Dal 1.09.2024 sono cambiate le regole del c.d. "ravvedimento operoso" per effetto del D. Lgs. 14.06.2024, n. 87, che ha modificato sostanzialmente le regole dell'art. 13, ma non anche dell'art. 13-bis D. Lgs. 18.12.1997, n. 472, a decorrere dal 1.09.2024.
Successivamente, la normativa è stata recepita, rispettivamente, negli art. 14 e 15 del D. Lgs. 5.11.2024, n. 173 - Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali.
L'art. 13 D. Lgs. 18.12.1997, n. 472, così come è stato modificato con il D. Lgs. 14.06.2024, n. 87, è stato riprodotto nell'art. 14 del D. Lgs. 5.11.2024, n. 173, cui si fa riferimento nel proseguo.

SCHEMA DI SINTESI

CONDIZIONI PER RAVVEDIMENTO OPEROSO

⇨ Violazione non ancora constatata ⇨ Il contribuente che vuole regolarizzare l'irregolarità fiscale commessa può correggere gli errori fatti purché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui egli o i soggetti obbligati solidamente abbiano avuto formale conoscenza (c. 1).

⇨ Rimozione della irregolarità ⇨ La procedura consiste nella rimozione dell'irregolarità commessa e con il contestuale pagamento del tributo o della differenza di tributo dovuto, della sanzione ridotta in funzione del ritardo nell'adempimento e conteggiata sul minimo edittale e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno (considerando l'anno di 365 giorni, anche se l'anno è bisestile).

- "La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con ritardo superiore a 90 giorni" (art. 14, c. 6).
- È ammessa la regolarizzazione dell'omissione della presentazione della dichiarazione se questa è presentata con ritardo non superiore a 90 giorni (art. 14, c. 1, lett. h).
- Se la dichiarazione è presentata oltre i 90 giorni "è da considerarsi, comunque, omessa con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso" (Circolare 12.10.2016, n. 42/E).

⇨

- Le lettere di compliance di cui all'art. 1, cc. da 634 a 636, della L. 23.12.2014, n. 190, non bloccano la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.
- Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione indicata al c. 1 salva la notifica degli avvisi di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute in esito a procedure automatizzate ai fini delle imposte sui redditi di cui all'art. 36-bis del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, e dall'Iva di cui all'art. 54-bis del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e dei controlli formali delle dichiarazioni delle imposte sui redditi di cui all'art. 36-ter del D.P.R. 29.09.1973, n. 600. La preclusione del comma 1, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE ⇨ Il pagamento delle somme dovute e la regolarizzazione dell'atto non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo o accertamento.

LIQUIDAZIONE D'UFFICIO ⇨ Quando la liquidazione è eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione del pagamento entro il termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

CONTINUAZIONE DELLE VIOLAZIONI ⇨ Se la sanzione è calcolata applicando le regole sulla continuazione delle violazioni di cui al precedente art. 13, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo gli eventi indicati al c. 1, lett. e), f) e g), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate (c. 5).

ATTENUAZZIONE DELLE SANZIONI ⇨ Le singole leggi di imposta, ad integrazione, possono prevedere ulteriori circostanze di attenuazione della sanzione (c. 8).

SANATORIA DELLE IRREGOLARITÀ

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

- Contestualmente alla regolarizzazione, va eseguito il versamento dell'imposta o della differenza, quando sono dovuti, nonché degli interessi moratori (calcolati in base al tasso legale con maturazione giorno per giorno) e della sanzione in misura ridotta, conteggiata sul minimo irrogabile.

Tavola n. 1 — **Ravvedimento operoso**

Irregolarità sanabile	Riduzione della sanzione sul minimo	In %	Termine per la regolarizzazione
Mancato pagamento del tributo o dell'acconto - ravvedimento breve (lett. a)	1/15	0,08%	Per ogni giorno di ritardo fino a 15 giorni (cioè 12,5% x 1/10 x 1/15).
	1/10	1,25%	Per ritardo da 16 a 30 giorni.
	1/9	1,39%	Ritardo dal 31° al 90° giorno.
	1/8	3,13%	Entro il termine di presentazione della dichiarazione, ovvero entro l'anno dall'omissione se la dichiarazione non è prevista.
Errori e omissioni anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, se la regolarizzazione è eseguita:			
.. ravvedimento intermedio (lett. b);	1/9	1,39%	Entro 90 giorni dall'omissione dell'errore, ovvero dal termine di presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.
.. ravvedimento lungo (lett. c);	1/8	3,13%	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, ovvero se la dichiarazione non è prevista entro un anno dall'omissione o dall'errore.
.. ravvedimento ultrannuale (lett. d).	1/7	3,57%	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero la dichiarazione se non è prevista oltre un anno dalla omissione dall'errore.
Regolarizzazione:			
.. dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-bis, c. 3 L. 27.07.2000, n 212 (lett. e);	1/6	4,17%	Dopo la comunicazione dello schema d'atto, purché non preceduta da processo verbale di constatazione, senza che sia stata presentata l'istanza di accertamento con adesione ai sensi del c. 2-bis D. Lgs. 19.06.1997, n. 218.
.. dopo la constatazione fatta con processo verbale di constatazione di cui all'art. 24 L. 7.1.1929, n. 4 (lett. f);	1/5	5,0%	Purché non sia preceduta dalla comunicazione di adesione al verbale di cui all'art. 5-quater D. Lgs. 19.06.1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-bis, c. 3 L. 27.07.2000, n.212. La definizione non si applica per le violazioni indicate nell'art. 31, c. 3, limitatamente all'omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o nell'art. 36, c. 6 e c. 4.
.. dopo la comunicazione dello schema di atto in cui al art. 6-bis, c. 3 L. 27.07.2000, n. 212 relativo alla violazione constata di cui al citato art. 24 (lett. g).	1/4	6,25%	Purché non sia stata presentata istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6, c. 2-bis D. Lgs. 19.06.1997, n. 218.
Omissione della dichiarazione (lett. h)	1/10	10%	Purché la dichiarazione sia presentata entro 90 giorni dalla scadenza; in assenza di versamenti omessi o carenti, si applica la sanzione minima di € 25 (cioè € 250 x1/10).

Note

a) La sanzione va conteggiata sull'importo minimo irrogabile. Le singole leggi possono prevedere ulteriori circostanze attenuanti.
b) La sanzione non è irrogata "quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta" (art. 10, c. 3 L. 27.07.2000, n. 212). La valutazione dell'irregolarità è fatta caso per caso. "Non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo" (art. 5, c. 6 D. Lgs. 5.11.2024, n.173)
c) Per il calcolo della sanzione relativa al versamento non si applica la regola del troncamento.
d) Ai fini dell'applicazione della norma, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera la preclusione del c. 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazione recanti le somme dovute in base ai c.d. "avvisi bonari" di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29.09.1973, n.600, e 54-bis del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. La suddetta preclusione, salva la notifica degli avvisi di pagamento e di atti di accertamento, non opera neppure per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.
e) Il pagamento deve essere eseguito entro 60 giorni dal ricevimento dell'atto se la liquidazione deve essere fatta dall'ufficio.

ERRORI NELLA COMPILAZIONE DEI MODELLI F24

- Gli errori commessi nella compilazione dei modelli F24 (ad esempio, codice tributo errato, ecc.) possono essere sanati seguendo le indicazioni contenute nella circolare 21.01.2002, n. 5/E, cioè presentando l'istanza di rettifica (ad es., il codice tributo, il periodo di riferimento e il riparto tra più tributi per l'importo a debito o a credito indicato con un solo codice tributo) ad uno qualsiasi degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate.
- Se la dichiarazione integrativa evidenzia una maggiore imposta, questa è "assorbente delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella per l'omesso versamento". Pertanto non può essere irrogata la sanzione per carente versamento (circ. 12.10.2016, n. 42/E).
- Non sono punibili le irregolarità che non pregiudicano all'esecuzione dei controlli o se l'errore o l'omissione non incide sulla determinazione e sul pagamento del tributo. La valutazione è lasciata alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria.

RAVVEDIMENTO "SPRINT"

RITARDO NON SUPERIORE A 15 GIORNI

- Se il versamento è stato effettuato con ritardo non superiore a 15 giorni, si applica la sanzione del 12,5% è ridotta a un importo pari a 1/15 per ogni giorno di ritardo cioè allo 0,83% (cioè 12,5% x1giorno x1/15). Pertanto il versamento eseguito con due giorni di ritardo rende irrogabile la sanzione del 1,67% (cioè 12,5% x 2/15), ecc. Il beneficio si applica a prescindere "dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento. Se poi al versamento tardivo del credito (inferiore a 15 giorni) si accompagna quello spontaneo dei relativi interessi legali e delle stesse sanzioni entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione si aggiunge" (C.M. 5.07.2000, n. 138/E) per cui l'entità della sanzione per un giorno di ritardo è dello 0,83%, per due giorni dello 1,67%, ecc. e tali importi sono ridotti nella misura di 1/10.

Tavola n. 2 — **Sanzioni per i versamenti tardivi**

Giorni di ritardo	Sanzione principale	Sanzione ridotta
1	0,83%	0,08%
2	1,67%	0,17%
3	2,50%	0,27%
4	3,33%	0,33%
5	4,17%	0,41%
6	5,00%	0,50%
7	5,83%	0,58%
8	6,67%	0,67%
9	7,50%	0,75%
10	8,33%	0,83%
11	9,17%	0,92%
12	10,00%	1,00%
13	10,83%	1,08%
14	11,67%	1,17%
15	12,50%	1,25%
Da 16 a 30	12,50%	1,25%[a]
Da 31 a 90	12,50%	1,39%[b]
Oltre ma entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale	25%	3,13%[c]
Oltre	25%	3,57%[d]

Note
[a] Riduzione a 1/10.
[b] Riduzione a 1/9.
[c] Riduzione a 1/8.
[d] Riduzione a 1/7.

RILEVANZA TEMPORALE DELLA IRREGOLARITÀ

VIOLAZIONI COMMESSE DAL 1.09.2024

- La disciplina del ravvedimento operoso è stata modificata dal 1.09.2024 per cui per le violazioni commesse:
  - .. fino al 31.8.2024;
    - Si applica la disciplina dell'art. 13 del D. Lgs. 18.12.1997, n. 472.
  - .. dal 1.09.2024.
    - Si applica:
      - .. la disciplina dell'art. 14 D. Lgs. 5.11.2024, n. 173, che ha sostituito il D. Lgs. 14.06.2024, n. 87;
      - .. il "cumulo giuridico" distintamente per ciascun tributo e periodo di imposta, applicando le percentuali riferite alla data di commissione della prima violazione;
      - .. le sanzioni ridotte rispetto a quelle applicabili per le violazioni commesse fino al 31.08.2024.

Tavola n. 3 — **Sanzioni conteggiate sulla maggiore imposta**

Descrizione	Sanzione fino al 31.08.2024	Sanzione dal 1.09.2024
Dichiarazione infedele	Dal 90% al 180%	70%, con minimo di € 150
Ravvedimento per dichiarazione infedele (esclusa l'applicazione dell'art. 14)	-	50%, con minimo di € 150
Versamento omesso o insufficiente:		
.. regola	30%	25%
.. se eseguito entro 90 giorni dalla scadenza	15%	12,5%

Esempio n. 1 — **Omesso versamento del saldo Irpef di € 1.000 per l'anno 2022. Il versamento è fatto il 30.06.2025**

• La regolarizzazione è così articolata:

• Saldo Irpef		€ 1.000,00
• Interessi legali:		
.. dal 1.07.2023 al 31.12.2023 - giorni 184 - tasso 5%	€ 25,21	
.. anno 2024 - giorni 366 - tasso 2,5%	€ 25,07	
.. dal 1.01.2025 al 30.06.2025 - giorni 181 - tasso 2%	€ 9,92	€ 60,20
• Sanzione: 1.000,00 x 30% x 1/7		€ 42,86
Totale		**€ 1.103,06**

Esempio n. 2 — **Ritenute di € 2.000,00 operate per il mese di ottobre 2024 vengono versate il 16.05.2025**

• La regolarizzazione è così articolata:

• Ritenute		€ 2.000,00
• Interessi legali:		
.. dal 18.11.2024 al 31.12.2024 - giorni 44 - tasso 2,5%	€ 6,03	
.. dal 1.01.2025 al 16.05.2025 - giorni 136 - tasso 2%	€ 14,90	€ 20,93
• Sanzione : 2.000,00 x 25% x 1/8		€ 62,50
Totale		**€ 2.083,43**

IRREGOLARITÀ DEL VERSAMENTO

APPLICAZIONE DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Il contribuente beneficia dell'istituto soltanto se sono presenti le seguenti situazioni:
  a) la rimozione formale della violazione
  b) il contestuale versamento della sanzione ridotta, del tributo, se dovuto, e degli interessi moratori (circ. 19.03.2009, n. 10/E)
- L'entità della sanzione varia in funzione del periodo di tempo che intercorre tra la data in cui l'irregolarità è stata commessa a quella della regolarizzazione.
- Gli interessi vengono calcolati solo sul tributo applicando il tesso legale con maturazione giorno per giorno.

- Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo e degli interessi moratori per cui il beneficio non trova applicazione nei seguenti casi:
  a) solo rimozione della violazione cioè senza pagamento delle somme dovute;
  b) rimozione e pagamento:
    - soltanto della sanzione o del tributo o degli interessi;
    - soltanto della sanzione e del tributo o della sanzione e degli interessi o del tributo e degli interessi;
  c) rimozione e pagamento:
    - integrale delle somme dovute oltre il termine previsto;
    - delle somme dovute a titolo di tributo e di interessi entro il termine previsto e della sanzione successivamente;
    - del tributo entro il termine e delle altre somme successivamente.

ACCONTO IVA

- Se il contribuente non ha effettuato (o ha effettuato solo in parte) il versamento dell'acconto Iva per l'anno 20x1 (ad esempio, € 1.000) entro il 27.12.20x1, è riconosciuto il ravvedimento operoso se, entro il 30.04 20x2, è versata in una o più soluzioni la quota capitale (ad esempio, € 300, € 400, € 100, € 200) con i correlati sanzione e interessi. La procedura è perfezionata limitatamente all'importo versato, se è eseguito il pagamento entro il 30.04 20x2, ad esempio di € 600 (con correlati interessi e sanzione) ma non per quello che è stato versato successivamente, se, nel frattempo, è intervenuto il controllo.
- Non è possibile effettuare il pagamento in forma rateale (Circ. 21.06.2011, n. 48/E).

RAVVEDIMENTO FRAZIONATO

Norma interpretativa (art. 15 D. Lgs. 5.11.2024, n.173)

- Il contribuente può avvalersi del ravvedimento operoso anche nel caso di versamento frazionato purché nei termini prescritti alle lett. a), b), c), d), e), f), g) e h) dell'art. 14, c. 1.
- Se l'imposta è versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi interviene successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella relativa al tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento di perfezionamento dello stesso.
- Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, il contribuente può operare autonomamente per il ravvedimento dei singoli versamenti, con le riduzioni consentite, ovvero per il versamento complessivo applicando la riduzione in relazione alla data di cui la stessa è regolarizzate.
- La disposizione si applica soltanto per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

RAVVEDIMENTO E DICHIARAZIONE PER L'ANNO SUCCESSIVO

RAVVEDIMENTO E DICHIARAZIONE PER L'ANNO SUCCESSIVO

- **Dichiarazione integrativa**



- Se dalla dichiarazione integrativa emerge una maggiore imposta con conseguente determinazione degli acconti dovuti per l'anno successivo in misura superiore:
  - .. non è irrogata la sanzione per carente versamento dell'acconto, se la dichiarazione è presentata successivamente al termine del versamento del secondo acconto;
  - .. se l'integrazione avviene prima di tale termine, non si applica la sanzione sul primo acconto quando con il secondo acconto è versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata;
  - .. se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato dalla dichiarazione vigente al momento del versamento, non si applica la sanzione per carente versamento (Circ. 12.10.2016, n. 42/E).

- **Modello 730**

- Il contribuente che ha presentato il modello 730 può presentare una dichiarazione integrativa:
  1) per evidenziare un maggiore credito o un minor debito (ad. es., per oneri non indicati nel modello già presentato):
     - entro il 25.10 con un nuovo modello 730 corretto;
     - il modello REDDITI PERSONE FISICHE, utilizzando l'eventuale differenza a credito e richiedendo il rimborso secondo una delle seguenti modalità:
       - .. entro il 31.10 (correttiva nei termini);
       - .. entro il termine previsto per la presentazione del modello REDDITI PERSONE FISICHE per l'anno successivo;
       - .. entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (ad. es., per l'anno 2024, entro il 31.12.2030); in tal caso il credito può essere utilizzato in compensazione per eseguire il pagamento di debiti maturati dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa;
  2) per evidenziare un maggior debito o un minor credito, va presentato il modello REDDITI PERSONE FISICHE, procedendo al pagamento dell'imposta, degli interessi legali e della sanzione in misura ridotta:
     - entro il 31.10 (correttiva nei termini);
     - entro il termine previsto per la presentazione del modello REDDITI relativo all'anno successivo;
     - entro il 31.12 del quinto anno successivo.

Se il modello REDDITI è presentato come "correttivo nei termini", "nessuna sanzione è dovuta per l'infedeltà dichiarativa e sono dovuti solo la sanzione e gli interessi per l'eventuale omesso versamento della maggiore imposta, da calcolarsi con riferimento alla data di versamento previsto per le persone fisiche che compilano il modello UNICO, termine da prendere a riferimento anche per calcolare la percentuale di riduzione da applicare alle sanzioni" (Circ. 12.10.2016, n. 42/E).

RIDUZIONE DELLE SANZIONI ESCLUSE DAL RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Dichiarazione omessa**
  - Non presentata o presentata con ritardo superiore a 90 giorni: sanzione del 120%, con un minimo di € 250; se non sono dovute imposte, sanzione da € 250 a € 1.000; aumento fino al doppio per chi è obbligato a tenere scritture contabili.
  - Presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre i termini di prescrizione, purché prima di attività ispettiva: sanzione del 25% aumentata al triplo, cioè 75%.
- **Dichiarazione infedele**
  - Dichiarazione infedele (eccetto il caso di dichiarazione infedele realizzata utilizzando documentazione falsa o per operazioni inesistenti): la sanzione è ridotta di 1/3 se la maggiore imposta o il minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque inferiori a € 30.000, ovvero è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi e negativi di reddito

Criteri di irrogazione della sanzione nell'accertamento (art. 7)	• La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità (e di offensibilità ai sensi dell'art. 2, c. 4). • La sanzione è aumentata fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio ingiudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita con ravvedimento operoso o ai sensi dell'art, 5-quater del D.P.R. 19.06.1997, n. 218. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità. • Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra la violazione commessa e la sanzione applicabile, queste è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravita della violazione ricorrono altre circostanze valutate, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà. • Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, se la presentazione della dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del termine, la sanzione è ridotta a un terzo.

CUMULO GIURIDICO

- **Violazione**
  - La sanzione viene applicata nei confronti del soggetto che, con una sola azione o omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, ovvero, il soggetto che, anche con più azioni o omissioni, commette diverse violazioni formali della medesima disposizione; la procedura è esclusa per le violazioni in materia di obblighi di pagamento e di indebite compensazioni.
  - La sanzione si applica nei confronti di chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodico del tributo; la procedura è esclusa per le violazioni in materia di obblighi di pagamento e di indebite compensazioni.
  - Il trasgressore è destinatario di un'unica sanzione, determinata secondo le regole del c.d. "cumulo giuridico" e non come somma di singole sanzioni (c.d. cumulo materiale).
  - La sanzione unica non è mai superiore alle singole sanzioni.
- **Ravvedimento operoso**
  - Ravvedimento operoso se la sanzione è calcolata ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. 5.11.2024, n. 173:
    - .. la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione;
    - .. la determinazione della sanzione unica si applica separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflattivo;
    - .. le disposizioni si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

  Non c'è cumulo giuridico tra le sanzioni previste in materia di monitoraggio (Quadro RW) con la dichiarazione infedele (Cassazione, 14.03.2025, n. 6752).

Art. 13 D. Lgs. 5.11.2024, n. 173

Tavola n. 4 **Schema delle violazioni**

Violazioni	Regola
Un solo tributo e unico periodo d'imposta (cc. 1 e 2).	Sanzione più grave aumentata da 1/4 al doppio.
Più tributi e unico periodo d'imposta (c. 3).	Sanzione più grave aumentata da 1/4 al doppio e incrementata di 1/5.
Un solo tributo e più periodi di imposta (c. 4).	Sanzione più grave aumentata dalla metà al triplo e quindi incrementata dalla metà al triplo[(1)].
Più tributi e più periodi di imposta (c. 4).	Sanzione più grave aumentata di 1/5 aumentata dalla metà al triplo[(1)].
Obblighi di pagamento e indebite compensazioni (cc. 1 e 2).	No cumulo giuridico[(1)].

Nota[(1)] No ravvedimento operoso.

Tavola n. 3 **Cumulo giuridico**

- Il contribuente nel quarto trimestre ha emesso 30 fatture senza indicare il codice fiscale del cessionario/committente e vuole regolarizzare le infrazioni il 31.01. La sanzione è dovuta nella misura da € 250 a € 2.000 (art. 31, c. 1 D. Lgs. 173/2024).
- La sanzione complessiva è di € 7.500.
- La regolarizzazione va fatta fattura per fattura 250x30x1/9=€ 833,33.

Ricorrendo al cumulo giuridico si ha sanzione per la prima violazione	€	250,00	+
aumento di 1/4	€	62,50	=
Totale	**€**	**312,50**	

Ravvedimento operoso 1/9: € 34,72.