



Fossati Massimiliano

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/a
Revisore dei Conti n. 86312 Decreto Ministeriale 27/07/1999 Gazzetta Ufficiale n. 77 del 28/09/1999
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574
Mediatore Professionista

Ai gentili Clienti

Loro sedi

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il soggetto che compie violazioni di natura amministrativo – tributaria ha la possibilità di rimediare spontaneamente alle stesse riducendone l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del cosiddetto "ravvedimento operoso", stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella minima ordinariamente applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui si provvede a rimediare all'errore o alla omissione.

Nelle scritture contabili andrà recepito tale comportamento, ponendo particolare attenzione alle regole di deducibilità delle sanzioni e degli interessi dovuti all'Erario.

La riduzione delle sanzioni

Come detto, l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Tipologia di violazione	Ritardo	Riduzione
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	Nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione	1/10
Regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	1/9
	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	1/8
	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 dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	1/7
	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 dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	1/6
	Dopo la consegna del pvc e prima della notifica dell'avviso di accertamento	1/5
Tardiva presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità.

Deduzione delle sanzioni e degli interessi

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo si versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi, la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione, la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/E/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96 (c.d. deduzione in base al Rol).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura affittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

Esempio 1 Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio 2021 (scadenza originaria 16 febbraio 2021); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 17 marzo 2022.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 317 giorni nel corso del 2021 e a 75 giorni nel corso del 2022.

La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 30%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/8 se si provvede al rimedio entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (2 maggio 2022).

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,01% annuo fino al 31 dicembre 2021 e pari all'1,25% annuo dal 1° gennaio 2022. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	10.000,00
Interessi	$(10.000 \times 317 \times 0,01)/36.500 + (10.000 \times 75 \times 1,25)/36.500$	26,55
Sanzione	$10.000 \times 0,3 : 8$	375,00

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2021 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio (si prescinde dalla risibilità dell'importo):

31-12-2021	
Interessi passivi	a Debiti verso Erario
	0,87

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso

17-03-2022

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		10.401,55
Erario c/Iva da liquidare			10.000,00	
Debiti verso erario			0,87	
Interessi passivi			25,68	
Sanzioni non deducibili			375,00	

Esempio 2 Tardiva presentazione dichiarazione Iva

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha presentato tardivamente la dichiarazione annuale Iva per il periodo di imposta 2021. La trasmissione, infatti, è avvenuta in data 14 maggio 2022.

L'Iva dovuta era stata regolarmente versata, quindi non si deve provvedere ad alcun pagamento a titolo di tributi, né a titolo di interesse.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	//
Interessi	//	//
Sanzione	250 : 10	25,00

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-5-2022

Sanzioni non deducibili	a	Banca XY c/c n° 12345		25,00
-------------------------	---	-----------------------	--	-------

Esempio 3 Errata deduzione di costi

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha erroneamente dedotto ai fini Ires un costo di 1.000 nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2019, quando una norma del Tuir bloccava questa possibilità.

Per semplicità di esposizione, si ipotizzi che nel corso del 2022 si voglia ravvedere l'errata deduzione del costo (i conteggi sono indicativi e non precisi):

- maggiori imposte dovute: 240
- sanzioni per infedeltà della dichiarazione (90%): 216
- sanzioni ridotte per ravvedimento operoso (riduzione a 1/6): 36
- interessi su tardivo versamento: 1,20 (per comodità, 0,60 del 2020, 0,60 del 2021 e 1,90 del 2022).

Contabilmente, si provvederà come segue:

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		279,10
Imposte annualità precedenti			240,00	
Sanzioni indeducibili			36,00	
Interessi indeducibili			0,60	
Interessi indeducibili			0,60	
Interessi passivi			1,90	

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Massimiliano Fossati