

**IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO APPLICABILE
ALLE VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 1° SETTEMBRE 2024**
di Alessandro Villani e Marta Zizzari – Studio Tributario Villani

INDICE:

- 1. PREMESSA**
- 2. I TRATTI COSTITUTIVI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO**
- 3. LE NOVITÀ IN TEMA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO APPORTATE ALL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997**
 - 3.1. *La previgente formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024).*
 - 3.2. *La nuova formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024).*
- 4. IL NUOVO COMMA 2-BIS DELL'ART. 13 D.LGS. 472/1997 PERMETTE DI APPLICARE LE RIDUZIONI DELLE SANZIONI DA RAVVEDIMENTO ANCHE NELLE IPOTESI DI CUMULO GIURIDICO**
- 5. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997**
- 6. SCHEMA DELLE NUOVE SOGLIE TEMPORALI E DELLE RELATIVE PERCENTUALI DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI**

1. PREMESSA

Lo strumento del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, è stato oggetto di numerose modifiche da parte dell'art. 3, comma 1, lett. g), del Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, che:

- **da un lato**, ha modificato le “soglie temporali” relative alla regolarizzazione delle violazioni od omissioni;
- **dall'altro**, ha previsto l'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui la sanzione è stata calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico *ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97*, rubricato “*Concorso di violazioni e continuazione*”.

Al fine di comprendere l'importanza delle suddette modifiche, giova preliminarmente rammentare che l'art. 20, comma 1, della Legge Delega n. 111/2023, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”, ha individuato i principi e criteri direttivi che il Governo deve osservare per la revisione: degli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (lett. a), delle sanzioni penali (lett. b) nonché delle sanzioni amministrative (lett. c).

Ebbene, in attuazione dei suddetti principi e criteri direttivi di cui al citato art. 20 della Legge Delega, il Legislatore delegato ha approvato il D.Lgs. n. 87/2024 - recante “*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*” (in G.U. Serie

Generale n. 150 del 28 giugno 2024, in vigore dal 29 giugno 2024) - **che**, tra gli altri interventi, **all'art. 3 ha apportato notevoli modifiche al D.Lgs. n. 472/1997**, recante *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*.

In particolare, tra le novità introdotte in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, notevole impatto sul sistema sanzionatorio tributario assumono le modifiche apportate **dall'art. 3, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 87/2024 all'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 in materia di ravvedimento operoso**.

Si precisa fin da subito che, come si legge nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024, **le modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso sono volte ad <<assicurare comunque la deterrenza della sanzione e la sua effettiva applicazione, anche laddove il contribuente decida di rimuovere la violazione e corrispondere spontaneamente la sanzione>>** (cfr. pagg. 21 e 22 della relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024).

2. I TRATTI COSTITUTIVI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, è uno **strumento deflattivo del contenzioso tributario** che permette di rimediare a omissioni, ritardi, irregolarità pagando una sanzione inferiore rispetto a quella che spetterebbe nel caso in cui fosse l'Agenzia delle Entrate ad irrogarla.

Nello specifico, **tale strumento**, al fine di incentivare lo spontaneo adempimento dei doveri fiscali (c.d. *“compliance”*), **consente al contribuente** - che sia incorso in irregolarità tributarie - **di regolarizzare la propria posizione** mediante il pagamento spontaneo di quanto dovuto e degli interessi maturati su tali somme, **beneficiando della riduzione delle sanzioni ordinariamente previste**, graduata a seconda della tempistica entro cui viene regolarizzata la violazione od omissione commessa.

In altri termini, la percentuale di riduzione delle sanzioni è tanto maggiore quanto più breve è il tempo intercorso tra la violazione od omissione e la sua successiva regolarizzazione mediante ravvedimento.

Al fine del **perfezionamento** del ravvedimento operoso, il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente al pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

In altri termini, **gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati provvedendo spontaneamente** alla rimozione formale della violazione commessa 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**, il cui importo varia in relazione alla tempestività del ravvedimento ed al tipo di violazioni commesse.

Il ravvedimento operoso è **consentito a tutti i contribuenti** (sia persone fisiche che persone giuridiche).

Ai sensi dell'**art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97** (rimasto invariato a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024), è possibile avvalersi del ravvedimento operoso purché:

- a) la violazione non sia già stata constatata;
- b) non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Come espressamente previsto dal **comma 1-ter** del citato art. 13 (anch'esso non oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 87/2024), **le suddette preclusioni non operano per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate; per tali tributi il ravvedimento è, invece, precluso per effetto della notifica di atti di liquidazione e di accertamento**, comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-*bis* D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. 633/1972 (controlli automatici delle dichiarazioni) e all'art. 36-*ter* D.P.R. 600/1973 (controlli formali delle dichiarazioni).

Inoltre, il **comma 1-quater** dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 (anch'esso rimasto invariato a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024) prevede espressamente che **il pagamento e la regolarizzazione della sanzione ridotta non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.**

3. LE NOVITÀ IN TEMA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO APPORTATE ALL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

L'**art. 3, comma 1, lett g), del D. Lgs. n. 87/2024** interviene sull'**art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997**, rubricato "*Ravvedimento*", **in attuazione dell'art. 20, comma 1, lett. c), n. 2), della Legge Delega n. 111/2023** ai sensi del quale:

<< 1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali:

- a) (...);*
- b) (...);*

c) per le sanzioni amministrative:

1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;

2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1);

(...)>>.

Per mera completezza, si evidenzia che, oltre alle tipologie di ravvedimento operoso previste dall'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 – che saranno meglio argomentate nel prosieguo – vi un'ulteriore forma di ravvedimento c.d. “sprint” (non oggetto di modifica da parte del D.Lgs. n. 87/2024) disciplinata dall'art. 13, co.1, terzo periodo, D.Lgs. 471/97.

Tanto premesso, al fine di comprendere appieno la portata delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, si rendono opportune le seguenti considerazioni.

3.1. La previgente formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024).

La previgente formulazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, prevedeva le seguenti percentuali di riduzione con le relative soglie temporali:

- la sanzione era ridotta ad **1/10 del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso veniva eseguito **nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione (art. 13, co. 1, lett. a);**
- la sanzione era ridotta ad **1/9 del minimo** in caso di regolarizzazione **entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore** ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avveniva **entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore era stato commesso (art. 13, co. 1, lett. a-bis);**
- la sanzione era ridotta ad **1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, **entro 1 anno dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b);**
- la sanzione era ridotta ad **1/7 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista la dichiarazione periodica, **entro 2 anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b-bis);**
- la sanzione era ridotta ad **1/6 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **oltre il termine per la presentazione relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista

dichiarazione periodica, **oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b-ter)**;

- la sanzione era ridotta ad **1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **dopo la contestazione della violazione ai sensi dell'art. 24 Legge n. 4/1929 (art. 13, co. 1, lett. b-quater)**;
- la sanzione era ridotta ad **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa veniva presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**. La sanzione era ridotta **ad 1/10 del minimo** di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA, se questa veniva presentata con **ritardo superiore a 30 giorni (art. 13, co. 1, lett. c)**.

Ebbene, come meglio si dirà nel prosieguo, **il D.Lgs. n. 87/2024 ha modificato le suddette “soglie temporali” entro cui regolarizzare le violazioni od omissioni, lasciando inalterate le percentuali di riduzione delle sanzioni, e ha previsto l'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui la sanzione è calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 D.Lgs. n. 472/97.**

3.2. La nuova formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024).

Con l'art. 3, co. 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024, il Legislatore delegato è intervenuto sull'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, apportando numerose modifiche.

Per espressa previsione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, le modifiche all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 si applicano alle violazioni commesse **a partire dal 1° settembre 2024.**

In particolare l'art. 3, co. 1, lett. g) del decreto delegato, intervenendo sull'art. 13, co. 1, cit.:

➤ da un lato, **ha modificato:**

- **la lett. b-bis), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/7 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa **all'anno successivo** a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, **entro due anni** dall'omissione o dall'errore;
 - invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della

sanzione ad 1/7 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni 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;

- **la lett. b-ter), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;**
 - invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione;**
- **la lett. b-quater), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc;**
 - invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto;**

- **la lett. c), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:

- ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo di quella prevista per l’omissione della presentazione della dichiarazione, **se questa veniva presentata con ritardo non superiore a 90 giorni ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l’omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva, se questa veniva presentata con ritardo non superiore a 30 giorni;**
- invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.** Viene, dunque, eliminato il riferimento all’ipotesi di riduzione della sanzione per l’omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA;

➤ dall’altro, **ha introdotto:**

- **la lett. b-quinquies),** che prevede la riduzione della sanzione ad 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata a seguito di pvc, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione;
- **il comma 2-bis),** ai sensi del quale se la sanzione è calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico *ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97*, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. In tale ipotesi, 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’art. 12 cit. applicabile alla fattispecie oggetto di regolarizzazione. Inoltre, 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;

- **il comma 2-ter**), il quale prevede che la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni.

4. IL NUOVO COMMA 2-BIS DELL'ART. 13 D.LGS. 472/1997 PERMETTE DI APPLICARE LE RIDUZIONI DELLE SANZIONI DA RAVVEDIMENTO ANCHE NELLE IPOTESI DI CUMULO GIURIDICO

Una delle novità più rilevanti apportate dal D.Lgs. n. 87/2024 è quella introdotta nel **nuovo comma 2-bis dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, relativa all'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui sanzione è stata calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97.**

Prima di procedere ad un'analisi della novità in commento, giova preliminarmente rammentare che **il cumulo giuridico è un regime agevolativo applicabile nei casi di violazioni multiple della stessa disposizione**, al fine di evitare l'applicazione della sommatoria delle singole sanzioni previste per ciascuna violazione commessa dal contribuente.

Sul punto, è necessario evidenziare che, **prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024**, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica previste in tema di cumulo giuridico non potevano trovare applicazione in sede di ravvedimento operoso.

Pertanto, fino al 31 agosto 2024, il contribuente che violava diverse disposizioni ovvero commetteva diverse violazioni della medesima disposizione e che intendeva avvalersi dello strumento del ravvedimento operoso non poteva beneficiare della sanzione unica ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97.

Ebbene, **proprio al fine di rendere applicabile il cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso, il D.Lgs. n. 87/2024 ha introdotto il comma 2-bis all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97**, a norma del quale:

<<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.>>.

In altri termini, **il nuovo comma 2-bis dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/97 prevede che**, nei casi di violazioni multiple della medesima disposizione o di disposizioni diverse, in applicazione delle disposizioni del cumulo giuridico, **la sanzione è unica ed è calcolata partendo dalla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, ex art.12, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997; alla sanzione così determinata si applicano le percentuali di riduzione previste dall'art. 13 cit.**

Al fine di individuare la misura della riduzione, occorre prendere come riferimento la data di commissione della prima violazione.

In altri termini, il vantaggio di applicare il cumulo giuridico al ravvedimento operoso è evidente e consiste nell'irrogazione di una sanzione unica (la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio) nei casi in cui il contribuente:

- con più azioni od omissioni, commetta più violazioni della medesima disposizione **(concorso materiale ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97);**
- con una sola azione o omissione, commetta più violazioni della medesima disposizione **(concorso formale omogeneo ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97);**
- con una sola azione o omissione, violi disposizioni diverse anche relative a tributi diversi **(concorso formale eterogeneo ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97);**
- commetta più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo **(continuazione o progressione ex art. 12, co. 2, D.Lgs. n. 472/97).**

Alla luce delle suesposte considerazioni, è evidente che **l'introduzione del comma 2-bis all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 comporta una notevole semplificazione per i contribuenti, i quali, per le violazioni multiple commesse a partire dal 1° settembre 2024, possono beneficiare dell'applicazione della sanzione unica.**

Tale modifica, pertanto, ha l'obiettivo di rendere più vantaggiosa per i contribuenti la regolarizzazione delle violazioni commesse prima di un eventuale accertamento.

5. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

Nello schema che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 con quello modificato dall'art. 3, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024.

| ART. 13 D.LGS. N. 472/97 Previgente formulazione <i>(applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)</i> | ART. 13 D.LGS. N. 472/97 Nuova formulazione, come modificata dall'art. 3, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024 <i>(applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)</i> |
|--|--|
| <i>1. La sanzione è ridotta, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</i> | <i>Identico.</i> |

| | |
|---|--|
| <p>a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</p> | <p>Identico.</p> |
| <p>a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta 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;</p> | <p>Identico.</p> |
| <p>b) ad un ottavo 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</p> | <p>Identico.</p> |
| <p>b-bis) ad un settimo 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 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;</p> | <p>b-bis) ad un settimo 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;</p> |
| <p>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene 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;</p> | <p>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche 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 da un verbale di constatazione, 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;</p> |
| <p>b-quater) ad un quinto 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 ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p> | <p>b-quater) ad un quinto 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 ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui</p> |

| | |
|---|---|
| | <i>all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</i> |
| / | <i>b-quinquies) a un quarto 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, relativo alla violazione constatata 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;</i> |
| <i>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni;</i> | <i>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni;</i> |
| <i>1-bis. ABROGATO.</i> | / |
| <i>1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al 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 preclusione di cui al comma 1, primo periodo, 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.</i> | <i>Identico.</i> |
| <i>1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.</i> | <i>Identico.</i> |
| | <i>Identico.</i> |

| | |
|---|--|
| <p>2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.</p> | |
| | <p><i>2-bis. 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.</i></p> |
| | <p><i>2-ter. La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni.</i></p> |
| <p>3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.</p> | <p>Identico.</p> |
| <p>4. ABROGATO.</p> | <p>/</p> |
| <p>5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.</p> | <p>Identico.</p> |

6. SCHEMA DELLE NUOVE SOGLIE TEMPORALI E DELLE RELATIVE PERCENTUALI DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Nella tabella che segue si riportano le nuove “soglie temporali” e le relative percentuali di riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento.

| TIOLOGIA DI RAVVEDIMENTO | MOMENTO DEL RAVVEDIMENTO | PERCENTUALE DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI | ARTICOLO DI RIFERIMENTO |
|---------------------------------|---------------------------------|--|---|
| RAVVEDIMENTO SPRINT | Entro 15 gg. | 1/10 | Art. 13, co. 1, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/97 e art. 13, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/97. |

| | | | |
|--|--|------------------|---|
| RAVVEDIMENTO BREVE | Dal 15° al 30° gg. | 1/10 del minimo. | Art. 13, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO INTERMEDIO O TRIMESTRALE | Dal 31° al 90° gg. | 1/9 del minimo. | Art. 13, co. 1, lett. a- <i>bis</i>), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO LUNGO O ANNUALE | Dal 91° gg. al 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 1 anno dall'omissione o dall'errore. | 1/8 del minimo. | Art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO LUNGHISSIMO O OLTRE L'ANNO | 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. | 1/7 del minimo. | Art. 13, co. 1, lett. b- <i>bis</i>), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO NON PRECEDUTO DA PVC | Dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un pvc, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione. | 1/6 del minimo. | Art. 13, co. 1, lett. b- <i>ter</i>), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO AL PVC | Dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto. | 1/5 del minimo. | Art. 13, co. 1 lett. b- <i>quater</i>), D.Lgs. n. 472/97. |
| RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO ALLA COMUNICAZIONE DELLO SCHEMA DI ATTO | Dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata a seguito di pvc senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione. | 1/4 del minimo | Art. 13, co. 1, lett. b- <i>quinqies</i>), D.Lgs. n. 472/97. |

| | | | |
|---|--------------|---|--|
| RAVVEDIMENTO A SEGUITO DI OMESSA DICHIARAZIONE | Entro 90 gg. | 1/10 del minimo di quella prevista er l'omessa presentazione della dichiarazione. | Art.13, co. 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/97. |
|---|--------------|---|--|

Lecce, 29 ottobre 2024

Avv. Alessandro Villani

Dott.ssa Marta Zizzari

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it