

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 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	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, Tuir (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 afflittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

Vediamo ora alcuni esempi, prescindendo da quelli che potrebbero essere gli effetti di eventuali proroghe dettate dalla normativa Covid-19.

Esempio 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 (scadenza originaria 16 febbraio 2021); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 14 maggio 2021.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 87.

La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 15%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/9 se si provvede al rimedio entro 90 giorni dalla originaria scadenza.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,01% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma
Tributo Iva	//	10.000,00
Interessi	$10.000 \times 87 \times 0,01 :$	0,24
Sanzione	$10.000 \times 0,15 : 9$	166,67

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-05-2021

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		10.166,91
Erario c/Iva da liquidare			10.000,00	
Interessi passivi			0,24	
Sanzioni non deducibili			166,67	

Esempio 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 novembre (scadenza originaria 16 dicembre 2020); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 28 aprile 2021.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 133 (15 giorni del 2020 e 118 del 2021). 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 di presentazione della dichiarazione annuale.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,05% annuo per il 2020 e allo 0,01% annuo dal 2021.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma
Tributo Iva	//	10.000,00
Interessi	$10.000 \times 15 \times 0,05 : 36.500 = 0,21$ $10.000 \times 118 \times 0,01 : 36.500 = 0,32$	0,53
Sanzione	$10.000 \times$	375,00

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2020 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio (si prescinde dalla risibilità dell'importo):

31-12-2020

Interessi passivi	a	Debiti verso Erario		0,53
-------------------	---	---------------------	--	------

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

28-04-2021

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		
Erario c/iva da liquidare			10.000,00	
Debiti verso erario			0,53	
Interessi passivi			0,32	
Sanzioni non deducibili			375,00	

Esempio Tardiva presentazione dichiarazione Iva

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha presentato tardivamente la dichiarazione annuale Iva. La trasmissione, infatti, è avvenuta in data 14 maggio 2021 anziché in data 30 aprile 2021, come dovuto.

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	Calcol	Somma dovuta
Tributo Iva	//	//
Interessi	//	//
Sanzione	$250 \cdot$	25,00

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-5-2021

Sanzioni non deducibili	a	Banca XY c/c n° 12345	75,00
-------------------------	---	-----------------------	-------

Esempio 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 2019, quando una norma del Tuir bloccava questa possibilità.

Per semplicità di esposizione, si ipotizzi che (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 1/8): 27
- interessi su tardivo versamento: 1,20 (per comodità, 0,60 del 2020 e 0,60 del 2021). Contabilmente, si provvederà come segue:

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		268,2
Imposte annualità precedenti			240,00	
Sanzioni in deducibili			216,00	
Interessi in deducibili			0,60	
Interessi deducibili con ROI			0,60	