

## Circolare del 23/07/1998 n. 192 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III

Ravvedimento in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto, di imposta di registro e tributi similari.

### Sintesi:

**Sintesi:** Istruzioni concernenti l'ambito applicativo dell'istituto del ravvedimento, previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, che consente agli autori delle violazioni ed ai soggetti solidalmente obbligati di regolarizzare le violazioni medesime beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto, imposta di registro e tributi similari.

### Testo:

#### Premessa

L'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, disciplina, con previsione di carattere generale, l'istituto del ravvedimento che consente all'autore (o agli autori) della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimuovere le violazioni commesse, beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili.

Con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, in sede di commento al predetto art. 13, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, lettera f), del d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, sono state illustrate in linea generale le fattispecie di violazioni suscettibili di regolarizzazione, le condizioni di procedibilità del ravvedimento ed i relativi effetti.

Nel richiamare le osservazioni svolte nella predetta circolare, con la presente si forniscono ulteriori indicazioni in ordine all'applicazione dell'istituto in rassegna con specifico riferimento alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta di registro e tributi similari.

#### 1. RAVVEDIMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE

Com'è noto, fino al 31 marzo 1998 il ravvedimento operoso in materia di imposte dirette era disciplinato in maniera specifica dagli articoli 9, ultimo comma, e 54, quinto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Tale disciplina consentiva al contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi presentata per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo. Il ravvedimento comportava il pagamento delle maggiori imposte che risultavano dovute in base alla dichiarazione integrativa, maggiorate di una soprattassa proporzionale in misura variabile dal 15 al 60 per cento in relazione alla diversa tempistica prevista per l'effettuazione del pagamento.

Poiché la previgente disciplina, pur avendo una portata più ristretta rispetto a quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, prevedeva termini più ampi per eseguire il ravvedimento, nella richiamata circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 è stato chiarito che "nelle ipotesi in cui il ravvedimento possa essere eseguito, in forza delle disposizioni previgenti, oltre i termini indicati nell'art. 13, il principio del favor rei impone di considerare siffatte previsioni ancora operative".

Dal 1 aprile 1998, anche nel settore delle imposte dirette sono applicabili le nuove regole sul ravvedimento stabilite dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, non solo, com'è ovvio, per le violazioni commesse successivamente ma anche per quelle commesse anteriormente al 1 aprile 1998 relativamente alle quali siano ancora aperti i termini previsti nella citata norma.

Come già accennato, anche con riferimento alle imposte dirette la nuova disciplina ha un ambito di applicazione, sia soggettivo che oggettivo, più ampio rispetto a quello della disciplina previgente.

Rientrano nell'ambito soggettivo dell'istituto tutti i soggetti d'imposta, sia i contribuenti intesi nell'accezione comune, cioè i titolari di redditi propri, sia i sostituti d'imposta; inoltre, in relazione alle singole fattispecie, la regolarizzazione può essere effettuata sia dalla persona fisica autrice della violazione sia dal soggetto solidalmente obbligato.

Possono invece essere oggetto di regolarizzazione violazioni precedentemente escluse, quali, a titolo esemplificativo, l'omesso o insufficiente versamento delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo, le violazioni c.d. formali e quelle rilevabili in sede di liquidazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni.

Anche ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, il ravvedimento è consentito a condizione che la violazione non sia già stata constatata ovvero non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Tanto premesso, si passano ora in rassegna le principali fattispecie di violazioni regolarizzabili ai sensi del richiamato art. 13, con la precisazione che le stesse sono riferibili oltre che alle imposte sui redditi intese nell'accezione comune (IRPEF, IRPEG, ILOR) anche ai tributi per i quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione (I.R.A.P., imposta sul patrimonio netto delle imprese, imposte sostitutive, contributo straordinario per l'Europa, contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale, ecc.).

1.1 Omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione.

L'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, disciplina unitariamente le violazioni degli obblighi relativi al versamento in materia di imposte dirette, fissando nella misura del 30 per cento di ogni importo non versato la sanzione a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalle dichiarazioni.

L'infrazione in parola si perfeziona con il mancato o il carente versamento nei termini stabiliti dalla legge, per cui il tardivo pagamento viene sanzionato alla stessa stregua dell'omesso pagamento.

Le violazioni in questione possono peraltro essere regolarizzate ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) o b), del d.lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini stabiliti (da ritenere essenziali) il pagamento dell'imposta, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

In particolare, la prevista sanzione del 30 per cento e' ridotta ad un ottavo, ossia al 3,75 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona nel termine di trenta giorni dalla data in cui la violazione e' stata commessa (art. 13, lettera a).

Anche se la norma, ai fini del computo dei trenta giorni, fa espresso riferimento alla data della commissione della violazione, il dies a quo deve ogni caso identificarsi con quello di scadenza del termine previsto per il pagamento.

La sanzione e' invece ridotta ad un sesto, ossia al 5 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione (art. 13, lettera b).

Quindi, ai sensi della citata lettera b) dell'art. 13, possono essere regolarizzate entro il 31 luglio 1998 (termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche e delle societa' o associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600 del 1973) le violazioni riguardanti l'omesso o il carente versamento:

- . delle imposte dovute a titolo di saldo, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi (Modelli 740 e 750) presentate nel 1997 relativamente al periodo d'imposta 1996;
- . delle imposte dovute a titolo di acconto per l'anno 1997.

Tali violazioni sono regolarizzabili con il pagamento, entro il 31 luglio 1998 e senza possibilita' di rateazione, dell'imposta non versata alla previste scadenze, dei relativi interessi legali e della sanzione pari al 5 per cento dell'imposta oggetto di regolarizzazione.

In ordine alle eventuali violazioni inerenti i versamenti delle imposte risultanti dovute dalle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche e delle societa' o associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento al periodo d'imposta 1997, e' possibile procedere alla loro regolarizzazione spontanea con le modalita' di seguito illustrate.

Com'e' noto, i versamenti risultanti dalle predette dichiarazioni dovevano essere effettuati:

- . dal 1 maggio al 19 giugno 1998, senza alcuna maggiorazione;
- . dal 20 giugno al 15 luglio 1998, maggiorando le somme da versare dello 0,50 per cento a titolo di interesse.

Il mancato versamento in tutto o in parte, entro le predette date, delle somme dovute a titolo di saldo per l'anno 1997 e a titolo di acconto per l'anno 1998, puo' essere regolarizzato ai sensi delle citate lettere a) e b) dell'art. 13.

L'ammontare delle somme da pagare e i termini entro i quali eseguire i pagamenti possono divergere a seconda che il ravvedimento venga operato con riferimento alla scadenza del 19 giugno o a quella del 15 luglio.

Nella prima ipotesi, la regolarizzazione puo' essere effettuata, ai sensi della lettera b) dell'art. 13, con il pagamento entro il 30 giugno 1999 (termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno 1998):

- del tributo o della differenza dovuti;
- dei relativi interessi al tasso legale del 5 per cento maturati dal 20 giugno 1998 al giorno di effettuazione del pagamento;
- della sanzione ridotta pari al 5 per cento del tributo versato in ritardo.

Nella seconda ipotesi, la regolarizzazione puo' avvenire:

- A) ai sensi della lettera a) dell'art. 13, eseguendo il pagamento nel termine

di trenta giorni dal 16 luglio, e quindi entro il 14 agosto 1998:

- del tributo o della differenza dovuti, comprensivo della maggiorazione dello 0,50 per cento;
  - dei relativi interessi al tasso legale del 5 per cento maturati dal 16 luglio al giorno di effettuazione del pagamento;
  - della sanzione ridotta pari al 3,75 per cento dell'importo versato in ritardo (tributo e maggiorazione dello 0,50 per cento).
- B) ai sensi della lettera b) dell'art. 13, eseguendo il pagamento entro il 30 giugno 1999 (termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno 1998):
- del tributo o della differenza dovuti, comprensivo della maggiorazione dello 0,50 per cento;
  - dei relativi interessi al tasso legale del 5 per cento maturati dal 16 luglio 1998 al giorno di effettuazione del pagamento;
  - della sanzione ridotta pari al 5 per cento dell'importo versato in ritardo (tributo e maggiorazione dello 0,50 per cento).

Si evidenzia, inoltre, che nelle ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione prevista nell'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, per il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto, le eventuali violazioni per omesso o carente versamento degli importi dovuti per le singole rate alle prescritte scadenze sono regolarizzabili entro trenta giorni dal termine previsto per ogni singola rata mensile ovvero entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale e' stata commessa la violazione. In detti casi, peraltro, la sanzione ridotta al 3,75 o al 5 per cento e gli interessi moratori al tasso legale devono essere calcolati con riferimento alle rispettive somme pagate in ritardo (tributo e interesse previsto dall'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997).

Le eventuali violazioni agli obblighi di versamento della somma dovuta a titolo di saldo del contributo straordinario per l'Europa (omesso o carente versamento entro il 1 dicembre 1997), possono essere regolarizzate, ai sensi della lettera b) dell'art. 13, eseguendo entro il 1 dicembre 1998 (cioe' entro un anno dall'omissione o dall'errore) il pagamento:

- . del contributo o della differenza dovuti;
- . dei relativi interessi al tasso legale del 5 per cento maturati dal 2 dicembre 1997 al giorno di effettuazione del pagamento;
- . della sanzione ridotta pari al 5 per cento del contributo versato in ritardo.

Si precisa, infine, che in ogni caso la regolarizzazione delle violazioni illustrate nel presente paragrafo non comporta la presentazione di una dichiarazione integrativa.

1.2 Omesso o insufficiente versamento, alle prescritte scadenze, delle ritenute alla fonte operate in qualita' di sostituto d'imposta.

La nuova disciplina del ravvedimento consente anche ai sostituti d'imposta di regolarizzare le violazioni commesse, sempreche' le stesse non siano state gia' constatate o non siano iniziate attivita' amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza.

In particolare, il mancato o il carente versamento alle prescritte scadenze delle ritenute alla fonte operate puo' essere regolarizzato ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) e b), del d.lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini stabiliti (da ritenere essenziali) il pagamento della ritenuta o della differenza non tempestivamente versata, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

Si precisa che nelle ipotesi in cui le ritenute alla fonte operate siano gia' state versate oltre le prescritte scadenze, il ravvedimento comporta, oltre al pagamento della sanzione ridotta, il pagamento degli interessi legali maturati dal giorno successivo alla data di scadenza dei termini previsti a quello nel quale il versamento delle ritenute e' stato eseguito.

Per le violazioni in parola, l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede una sanzione pari al 30 per cento di ogni importo non versato alle prescritte scadenze.

La predetta sanzione e' ridotta ad un ottavo, ossia al 3,75 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona nel termine di trenta giorni dalla data in cui la violazione e' stata commessa (art. 13, lettera a).

La sanzione e' invece ridotta ad un sesto, ossia al 5 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione (art. 13, lettera b).

Eventuali violazioni commesse nell'anno 1997 potranno quindi essere regolarizzate entro il 31 luglio 1998 (termine per la presentazione della dichiarazione unificata) dalle persone fisiche che in qualita' di sostituto d'imposta hanno effettuato nel corso del 1997 ritenute alla fonte nei riguardi di non piu' di dieci soggetti ovvero entro il 31 ottobre 1998 (termine per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta - modello 770) dagli altri sostituti d'imposta.

1.3 Errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo.

Anche per la rimozione delle violazioni di natura formale, l'art. 13 del d.lgs. n. 472 contempla due soglie temporali cui corrispondono due diversi effetti.

Infatti, il riformulato comma 4 esclude l'applicazione della sanzione nei casi in cui la regolarizzazione (spontanea) degli errori e delle omissioni non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo avviene entro tre mesi dalla commissione della violazione.

Decorso tale termine, e' invece possibile regolarizzare la violazione entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione e' stata commessa, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera b). In tal caso, il ravvedimento si perfeziona con il pagamento della sanzione ridotta ad un sesto del minimo.

Rientrano nella fattispecie in esame le violazioni relative al contenuto della dichiarazione (quali, ad esempio, l'omessa o l'errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante; la redazione della dichiarazione non in conformita' al modello approvato con decreto; la mancata o errata compilazione di quadri della dichiarazione previsti per l'indicazione di elementi non rilevanti ai fini della determinazione del tributo) che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo e che non comportano l'omessa o l'infedele presentazione della dichiarazione.

Gli errori e le omissioni relativi alla dichiarazione possono essere corretti, ai sensi dell'art. 9, ultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, mediante una dichiarazione integrativa, da redigere su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo d'imposta interessato e da presentare all'Amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio postale.

L'applicazione della sanzione e' quindi esclusa se viene presentata una dichiarazione integrativa entro tre mesi dalla data di scadenza del termine fissato per la presentazione della dichiarazione oggetto di correzione.

Se, invece, la dichiarazione integrativa viene presentata successivamente ai predetti tre mesi ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata prodotta la dichiarazione da correggere, la regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione nella misura ridotta ad un sesto del minimo.

In particolare, se le violazioni attengono al contenuto delle dichiarazioni dei redditi, la sanzione dovuta ammonta a L. 83.333 (pari ad un sesto di L. 500.000, sanzione minima prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997); se invece le violazioni attengono al contenuto delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, la sanzione dovuta ammonta a L. 166.666 (pari ad un sesto di L. 1.000.000, sanzione minima prevista dal comma 3 dello stesso art. 8).

Nella fattispecie in esame rientra anche quella della mancata indicazione, nella dichiarazione dei sostituti d'imposta validamente presentata, di compensi, interessi e altre somme, sui quali sono state regolarmente operate e versate le relative ritenute alla fonte previste

Per tale violazione, l'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997, prevede una sanzione da lire 500.000 a lire 4.000.000.

L'applicazione della sanzione e' esclusa se viene presentata una dichiarazione integrativa entro tre mesi dalla data di scadenza del termine fissato per la presentazione della dichiarazione oggetto di regolarizzazione.

Se invece la dichiarazione integrativa viene presentata successivamente ai predetti tre mesi ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata prodotta la dichiarazione da correggere, la regolarizzazione si perfeziona con il pagamento, entro lo stesso termine, della sanzione ridotta di L. 83.333, pari ad un sesto di L. 500.000.

In quest'ultima ipotesi, se i compensi, interessi ed altre somme non indicati nella dichiarazione sono stati corrisposti a soggetti non gia' indicati nella stessa dichiarazione, la regolarizzazione comporta anche il pagamento della sanzione di L. 16.666 per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione originaria (pari ad un sesto della sanzione di L. 100.000 prevista dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997).

Fra le violazioni non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo si deve comprendere anche l'omessa presentazione del modello di versamento (F24) contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, modello che, come previsto dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997, deve essere presentato anche nell'ipotesi in cui le somme dovute risultano totalmente compensate ai sensi dell'art. 17 dello stesso d.lgs. n. 241.

Per tale violazione, il comma 4 del citato art. 19 prevede una sanzione di L. 300.000.

L'applicazione della predetta sanzione e' esclusa se il modello di versamento viene presentato ad uno dei soggetti competenti a ricevere i versamenti (cessionari della riscossione, banche convenzionate, uffici

postali) entro tre mesi dalla data di scadenza del termine previsto per la presentazione.

Se invece il modello di versamento viene presentato successivamente ai predetti tre mesi ed entro un anno dalla data di commissione della violazione, la regolarizzazione comporta anche il pagamento della sanzione di L. 50.000, pari ad un sesto di L. 300.000.

1.4 Errori ed omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo.

Gli errori e le omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo possono essere regolarizzati unicamente ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 472 del 1997.

Nel settore delle imposte dirette le fattispecie in esame attengono principalmente agli aspetti sostanziali delle dichiarazioni. Sono quindi suscettibili di regolarizzazione mediante ravvedimento gli errori e le omissioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate, ivi comprese quelle presentate con ritardo non superiore a trenta giorni. Sono invece escluse le fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione e quelle equiparate.

Gli errori e le omissioni relativi ad una dichiarazione validamente presentata possono essere corretti mediante una dichiarazione integrativa, da redigere su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo d'imposta interessato e da presentare all'Amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio postale.

La dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione, e quindi dell'anno nel quale e' stata prodotta la dichiarazione oggetto di integrazione. Entro lo stesso termine (da ritenere essenziale), deve essere eseguito il pagamento del tributo dovuto e dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento con maturazione giorno per giorno, nonche' della sanzione ridotta ad un sesto del minimo.

Nell'ambito delle violazioni in rassegna possono essere enucleate due distinte fattispecie:

A. Errori ed omissioni rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, quali, a titolo esemplificativo: errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta.

Trattasi di violazioni, come gia' detto, regolarizzabili unicamente ai sensi della lettera b) dell'art. 13; la regolarizzazione ai sensi della lettera a) dello stesso art. 13 e' invece esclusa in quanto gli omessi o i carenti versamenti non riguardano le imposte correttamente calcolate e dichiarate, ma sono conseguenti ad errori ed omissioni incidenti sulla determinazione del tributo commessi in sede di dichiarazione.

L'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede una sanzione del 30 per cento anche nei casi di liquidazione di una maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, la regolarizzazione spontanea degli errori in questione comporta il pagamento della sanzione ridotta al 5 per cento (pari ad un sesto del 30 per cento), oltre ovviamente il pagamento del tributo e dei relativi interessi moratori al tasso legale.

Le regole stabilite nell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 possono essere utilizzate anche per regolarizzare violazioni commesse prima del 1 aprile 1998, sempreche', le stesse non siano state gia' constatate o non siano iniziate attivita' di controllo.

Conseguentemente, entro il 31 luglio 1998 (termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, compresa quella unificata, delle persone fisiche e delle societa' o associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600 del 1973) possono essere regolarizzati gli eventuali errori ed omissioni riguardanti la dichiarazione dei redditi presentata nel 1997 relativamente al periodo d'imposta 1996.

B. Errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, quali, a titolo esemplificativo: l'omessa o l'errata indicazione di redditi; l'esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile.

Trattasi di errori e di omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, per la quale l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede la sanzione dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito.

Pertanto, la regolarizzazione spontanea degli errori e delle omissioni in argomento comporta il pagamento della sanzione ridotta al 16,66 per cento (pari ad un sesto del cento per cento), oltre il pagamento della maggiore imposta o del minor credito e dei relativi interessi moratori.

Si precisa che nella ipotesi in cui la dichiarazione originariamente

presentata contenga errori ed omissioni di entrambe le fattispecie considerate alle precedenti lettere A e B, e' possibile regolarizzare contestualmente i predetti errori ed omissioni mediante la presentazione di un'unica dichiarazione integrativa ed il pagamento delle somme complessivamente dovute; ovviamente, le misure ridotte delle sanzioni (5 e 16,66 per cento) saranno rapportate ai rispettivi maggiori tributi o minori crediti dovuti.

Si e' detto che possono essere regolarizzati anche gli errori e le omissioni relativi ad una dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. In tal caso, peraltro, l'ammontare della sanzione dovuta ai fini del ravvedimento diverge a seconda che la violazione dell'obbligo di presentare la dichiarazione entro i termini prescritti sia stata o meno regolarizzata ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo le modalita' illustrate al successivo paragrafo 1.5 della presente circolare.

Nel primo caso, la correzione di errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione di cui alla precedente lettera B comporta il pagamento della sanzione ridotta al 16,66 per cento, oltre, ovviamente, il pagamento della maggiore imposta o del minor credito e dei relativi interessi moratori.

Nel secondo caso, invece, la correzione di errori ed omissioni comporta il pagamento della sanzione ridotta al 20 per cento, con un minimo di L. 83.333 (pari ad un sesto della sanzione minima prevista dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997), oltre, ovviamente, il pagamento della maggiore imposta o del minor credito e dei relativi interessi moratori.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 472 del 1997, possono essere regolarizzate anche le violazioni agli obblighi di esecuzione delle ritenute alla fonte sulle somme o valori corrisposti a terzi.

Per le violazioni in parola, l'art. 14 del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede una sanzione pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle sanzioni per il caso di omesso versamento.

La violazione prodromica (omessa esecuzione delle ritenute) puo' essere regolarizzata quindi con il pagamento, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione, di una sanzione pari al 3,33 per cento dell'ammontare delle ritenute non operate.

La violazione indotta (omesso versamento delle ritenute) puo' essere invece regolarizzata con le modalita' illustrate nel paragrafo 1.2 della presente circolare.

In conseguenza della operativita' delle disposizioni previgenti nelle ipotesi in cui esse prevedevano dei termini piu' ampi di quelli fissati nell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 per eseguire il ravvedimento operoso, entro il prossimo 31 luglio e' possibile correggere talune violazioni commesse in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi presentata nel 1996 relativamente al periodo d'imposta 1995.

In tal caso, peraltro, devono essere integralmente osservate le previsioni degli articoli 9, ultimo comma, e 54, quinto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, e precisamente:

- la correzione e' consentita solamente per gli errori e le omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, quali, a titolo esemplificativo: l'omessa o errata indicazione di redditi; l'esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dall'imponibile;
- non e' consentita invece la correzione di errori ed omissioni rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, ne' di quelli commessi in qualita' di sostituto d'imposta;
- il ravvedimento, oltre alla presentazione di una dichiarazione integrativa di quella originariamente presentata, comporta il pagamento, entro gli stessi termini, della maggiore imposta o del minor credito dovuto, con una maggiorazione pari al 60 per cento a titolo di sanzione.

1.5 Presentazione della dichiarazione oltre il termine previsto.

La mancata presentazione della dichiarazione entro il termine stabilito comporta l'applicazione della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione.

La violazione puo' essere regolarizzata ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997 e la sanzione e' ridotta ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni e se nello stesso termine viene effettuato il pagamento delle somme dovute.

Per l'individuazione delle somme dovute ai fini del ravvedimento, si illustrano separatamente le ipotesi in cui la violazione in parola riguarda la dichiarazione dei redditi e quella in cui la violazione riguarda la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

A. Dichiarazione dei redditi.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, prevede l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di L. 500.000, anche nell'ipotesi in cui non

sono dovute imposte.

L'ammontare delle imposte dovute da assumere quale base di commisurazione della sanzione e' quello risultante dall'accertamento o dalla dichiarazione tardivamente presentata e non regolarmente e tempestivamente pagato.

Conseguentemente, se le imposte risultanti dalla dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni sono state interamente pagate nei termini previsti ovvero le eventuali violazioni degli obblighi di versamento sono state regolarizzate ai sensi delle lettere a) o b) dell'art. 13, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione si regolarizza con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000.

La stessa sanzione di L. 62.500 deve essere pagata nei casi in cui dalla dichiarazione risulta un'imposta a credito ovvero un'imposta dovuta di ammontare pari o inferiore a L. 417.000.

Se, invece, dalla dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni risulta un'imposta dovuta (e cioe' non pagata o pagata oltre i termini previsti ovvero non regolarizzata mediante ravvedimento) di ammontare superiore a L. 417.000, la tardivita' e' regolarizzabile con il pagamento di una sanzione pari al 15 per cento dell'imposta dovuta.

Comunque, in tutti i casi in cui le imposte risultanti dalla dichiarazione non sono state in tutto o in parte versate, la differenza ancora dovuta dovra' essere pagata nello stesso termine di trenta giorni, unitamente ai relativi interessi legali calcolati giorno per giorno.

Le predette modalita' di regolarizzazione operano nelle ipotesi in cui la tardiva presentazione della dichiarazione e' direttamente imputabile al contribuente o ad un suo rappresentante (ad esempio, presentazione della dichiarazione ad una banca o ad un ufficio postale oltre il termine previsto con un ritardo non superiore a trenta giorni).

Invece, nell'ipotesi in cui la tardiva presentazione non e' imputabile al contribuente o ad un suo rappresentante, bensì ad uno dei soggetti incaricati di presentare la dichiarazione in via telematica, la violazione relativa alla tardiva presentazione della dichiarazione potra' essere regolarizzata dal soggetto incaricato della trasmissione in via telematica con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000.

Eventuali violazioni degli obblighi di versamento dei tributi risultanti dalla dichiarazione, potranno, invece, essere regolarizzati dal contribuente con le modalita' illustrate nel paragrafo 1.1 della presente circolare.

#### B. Dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, prevede l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di L. 500.000. Il comma 3 dello stesso art. 2 prevede l'applicazione di una sanzione da L. 500.000 a L. 4.000.000, quando le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme, benché non dichiarate, sono state interamente versate.

Conseguentemente, se le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme indicate nella dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni sono state interamente versate entro le prescritte scadenze ovvero le eventuali violazioni degli obblighi di versamento sono state regolarizzate ai sensi delle lettere a) o b) dell'art. 13 del d.lgs. n. 472, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta si regolarizza con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000.

Se invece l'ammontare delle ritenute non e' stato interamente versato entro le prescritte scadenze o nei termini e con le modalita' di cui alle lettere a) o b) dell'art. 13, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta si regolarizza con il pagamento, entro trenta giorni dalla scadenza del termine fissato per la presentazione della dichiarazione, delle ritenute ancora dovute e della sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo della sanzione minima prevista dall'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 471.

In quest'ultimo caso, il competente ufficio applichera' la sanzione del 30 per cento con riferimento all'ammontare delle ritenute versate oltre i termini prescritti, procedendo altresì al recupero degli interessi dovuti ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 602 del 1973, qualora gli stessi non siano già stati pagati direttamente dal sostituto d'imposta.

#### 2. RAVVEDIMENTO IN MATERIA DI IVA

Com'è noto, fino al 31 marzo 1998 il ravvedimento in materia di imposta sul valore aggiunto era disciplinato in maniera specifica dall'articolo 48, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, più volte modificato ed integrato.

Tale norma consentiva al contribuente di regolarizzare le violazioni sia formali che sostanziali entro quattro diverse soglie temporali, alle quali corrispondeva una diversa misura della riduzione delle sanzioni, finalizzata a rendere più onerosa la sanatoria in funzione dell'aumento del tempo trascorso

fra la consumazione dell'illecito e la sua regolarizzazione.

Era inoltre prevista una forma di ravvedimento "preventivo" (consistente nella specifica indicazione nella dichiarazione annuale dei corrispettivi non registrati e nel pagamento di una somma pari a un decimo di tali corrispettivi) che precludeva la possibilita' di applicare, oltre alle sanzioni relative all'omessa fatturazione e registrazione, anche quelle previste in materia di bolle d'accompagnamento, di scontrini e ricevute fiscali.

Dal 1 aprile 1998, anche nel campo dell'IVA tornano ovviamente applicabili le nuove regole sul ravvedimento stabilite, con carattere di generalita', dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Tra le novita' immediatamente percepibili in materia assumono particolare rilevanza la scomparsa del cosiddetto "ravvedimento preventivo" e la riduzione dei tempi concessi al contribuente per rimuovere le violazioni, fruendo di un trattamento sanzionatorio premiale. A tal ultimo riguardo, basti osservare che l'ultima data utile per il ravvedimento prevista dall'art. 48 coincideva con la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello cui l'infrazione si riferiva, mentre il limite temporale piu' ampio che si rinviene nell'art. 13 anzitutto e' rappresentato dal termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'infrazione e' stata commessa.

Tanto premesso, si passano ora in rassegna le principali fattispecie di violazioni regolarizzabili ai sensi del richiamato art. 13.

2.1 Omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione.

L'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, detta una nuova disciplina unitaria per le violazioni degli obblighi relativi al versamento in materia di IVA, fissando nella misura unica del 30 per cento di ogni importo non versato la sanzione a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti periodici, in acconto o di conguaglio risultanti dalla dichiarazione.

L'infrazione in parola si perfeziona con l'omesso versamento nei termini stabiliti dalla legge. Cio' significa che, come gia' accadeva in passato, il tardivo pagamento viene, in linea di massima, sanzionato alla stessa stregua dell'omesso pagamento.

Le violazioni in questione possono peraltro essere regolarizzate ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) e b), del d.lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini (da ritenere essenziali) il pagamento dell'imposta, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

Piu' esattamente, la lettera a) del comma 1 del citato art. 13 stabilisce che, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, la sanzione e' ridotta ad un ottavo, ossia al 3,75 per cento, se esso viene eseguito nel termine (da ritenere essenziale) di trenta giorni dalla data in cui l'infrazione e' stata commessa. Il comma 2 dello stesso articolo chiarisce poi che, ai fini della regolarizzazione, il pagamento della sanzione ridotta deve essere contestuale (ossia nel rispetto dello stesso termine) a quello dell'imposta e dei relativi interessi moratori, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il termine di trenta giorni di cui si e' detto non e' l'unico previsto dalla nuova normativa per l'omesso versamento, inteso questo come inadempimento relativo all'imposta da versare (periodicamente o in sede di dichiarazione) in base alle risultanze contabili del contribuente.

Va, infatti, tenuto presente che, secondo la previsione della lettera b) dello stesso art. 13, il pagamento (spontaneo) puo' essere eseguito anche con ritardo superiore a trenta giorni, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione e' stata commessa. In tal caso, oltre all'imposta e ai relativi interessi moratori, deve essere versata contestualmente la sanzione ridotta a un sesto, ossia pari al 5 per cento.

Si precisa che per i soggetti autorizzati a versare l'imposta trimestralmente, a seguito di opzione, la base di commisurazione per il calcolo degli interessi legali e della sanzione ridotta e' costituita dall'imposta maggiorata dell'1,50 per cento, come previsto dall'art. 33, ultimo comma, del D.P.R. n. 633.

Si evidenzia, inoltre, che nelle ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione prevista nell'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, per il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo, le eventuali violazioni per omesso o carente versamento degli importi dovuti per le singole rate alle prescritte scadenze sono regolarizzabili entro trenta giorni dal termine previsto per ogni singola rata mensile ovvero entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale e' stata commessa la violazione. In detti casi, peraltro, la sanzione ridotta al 3,75 o al 5 per cento e gli interessi moratori al tasso legale devono essere calcolati con riferimento alle rispettive somme pagate in ritardo (tributo e interesse previsto dall'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997).

2.2 Violazioni di carattere formale.

Anche per la rimozione delle violazioni di natura formale, la nuova normativa contempla due soglie temporali cui corrispondono due diversi effetti.

Infatti, nei casi di omissioni o errori che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il riformulato comma 4 dell'art. 13 prevede la non applicazione della sanzione se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro tre mesi dalla commissione della violazione.

Decorso tale termine, sarà ancora possibile ravvedersi, secondo la previsione del comma 1, lettera b), dell'articolo anzitutto, usufruendo della riduzione ad un sesto della sanzione, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

Le violazioni di carattere formale, com'è noto, sono particolarmente numerose nel settore dell'IVA. Tra esse possono essere ricordate quelle relative al contenuto della dichiarazione (non rilevanti ai fini della determinazione e del pagamento dell'imposta) quali, per esempio, l'omessa o inesatta o incompleta indicazione dei dati occorrenti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante o per il calcolo dell'imposta o, ancora, per il compimento dei previsti controlli.

Tali violazioni sono punite dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 con la sanzione da lire 500 mila a lire quattro milioni e possono essere regolarizzate senza alcun pagamento entro tre mesi dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione, oppure versando spontaneamente la sanzione di lire 83.333 (un sesto del minimo) entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.

La correzione di errori od omissioni riguardanti il contenuto della dichiarazione comporta la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Ai sensi del citato comma 4 dell'art. 13, l'applicazione della sanzione è esclusa quando la regolarizzazione delle violazioni degli obblighi relativi alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili, non imponibili o esenti viene effettuata entro tre mesi senza incidere sulla determinazione e sul pagamento del tributo.

Rientrano nella fattispecie in esame anche le violazioni concernenti la mancata presentazione delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, previste nel primo e terzo comma dell'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, o la loro presentazione con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti.

Per tali violazioni, l'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997 prevede una sanzione da lire un milione a lire quattro milioni.

L'applicazione della sanzione è esclusa se entro tre mesi viene presentata spontaneamente al competente ufficio la dichiarazione precedentemente omessa o una dichiarazione rettificativa di quella già prodotta.

Se invece la dichiarazione viene presentata successivamente ai predetti tre mesi ed entro un anno dalla data di commissione della violazione, la regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione di L. 166.666, pari ad un sesto di L. 1.000.000.

### 2.3 Violazioni di natura sostanziale.

Per il ravvedimento riguardante gli errori e le omissioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo sono previste una sola soglia temporale ed un'unica misura di attenuazione della sanzione. Ed inverso, secondo la previsione del comma 1, lettera b), dell'art. 13, per le infrazioni della specie la sanzione è ridotta a un sesto del minimo se la regolarizzazione interviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale le violazioni stesse sono state commesse.

#### 2.3.1 Omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili.

L'omessa fatturazione di operazioni imponibili ai fini IVA o l'emissione di fatture (relative ad operazioni imponibili) senza indicazione d'imposta o con indicazione di un'imposta inferiore, costituiscono violazioni che, incidendo sulla determinazione e sul pagamento del tributo, possono essere regolarizzate ai sensi della lettera b) dell'art. 13. Lo stesso dicasi per l'omessa annotazione di operazioni imponibili o per l'annotazione con indicazioni inesatte, tali da comportare un'imposta inferiore.

Secondo la disposizione appena citata, la regolarizzazione può essere eseguita in corso d'anno o, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. Pertanto, il ravvedimento, nel caso di specie, non comporta particolari oneri sul piano dichiarativo, dal momento che gli imponibili e le imposte oggetto della regolarizzazione vanno a confluire nella prescritta dichiarazione annuale.

Ai fini del ravvedimento, oltre all'effettuazione ora per allora delle formalità omesse o irregolarmente eseguite, deve essere versata la sanzione ridotta al 16,66 per cento dell'imposta relativa all'operazione non documentata e comunque non inferiore a L. 166.666 (pari ad un sesto della misura minima prevista dall'art. 6, commi 1 e 4, del d.lgs. n. 471 del 1997:

cento per cento dell'imposta, comunque non inferiore a lire un milione).

Per altro verso, occorre considerare che l'omessa fatturazione o l'esposizione in fattura di un'imposta inferiore o l'omessa annotazione di un corrispettivo imponibile, possono determinare nei mesi successivi un omesso versamento d'imposta alle prescritte scadenze, considerato che l'obbligo del versamento, a seguito delle recenti modifiche apportate in materia, non e' piu' legato alle annotazioni eseguite nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 633 ma si perfeziona con la semplice "esigibilita'" dell'imposta, secondo la nozione che ne fornisce l'art. 6 dello stesso decreto.

Ne consegue che, per regolarizzare in maniera completa la propria posizione, e' indispensabile che il contribuente provveda ad utilizzare la disposizione di cui all'art. 13, lettera b), tanto per sanare la violazione prodromica (omessa o irregolare fatturazione e/o registrazione) quanto la violazione indotta (omesso versamento).

Pertanto, in dette ipotesi, nei termini previsti per il ravvedimento, oltre al versamento di cui si e' detto, devono essere eseguiti i pagamenti:

- . dell'imposta non versata alla prescritta scadenza a seguito dell'omessa o irregolare documentazione dell'operazione;
- . degli interessi legali maturati dal giorno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata (se l'operazione fosse stata regolarmente documentata) fino a quello in cui viene effettivamente pagata;
- . della sanzione pari al 5 per cento dell'imposta oggetto della regolarizzazione (un sesto del 30 per cento previsto dall'art. 13 del richiamato d.lgs. n. 471).

Nei casi in cui la mancata computazione dell'imposta in sede di liquidazione non abbia comportato un omesso versamento nel periodo di competenza o nei successivi, permanendo comunque una posizione creditoria, la validita' del ravvedimento resta subordinata all'eseguita rettifica in diminuzione del credito d'imposta da parte dell'interessato.

### 2.3.2 Infedele dichiarazione.

Una novita' di assoluto rilievo e' quella relativa alla regolarizzazione spontanea della dichiarazione infedele, resa possibile dal combinato disposto dei commi 1, lettera b), e 2 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 472, con conseguente riduzione della sanzione al 16,66 per cento (un sesto del minimo).

Al riguardo va ricordato che una facolta' del genere non era prevista dall'art. 48, primo comma, del D.P.R. n. 633. Il primo periodo di tale articolo, infatti, ai fini del ravvedimento faceva testuale riferimento alle omissioni e irregolarita' "relative ad operazioni imponibili" tra le quali non potevano essere ricomprese quelle riguardanti la dichiarazione annuale, documento riepilogativo destinato a rappresentare l'intera "massa" dei fatti fiscalmente rilevanti del decorso anno, per la determinazione conclusiva del debito o del credito d'imposta.

Il citato art. 13, comma 1, lettera b), invece, non contiene specificazioni limitative, riferendosi, con formulazione generica e onnicomprensiva, alla regolarizzazione degli "errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo". Deve, quindi, ritenersi consentita la possibilita' di integrare o correggere una dichiarazione infedele entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione. Cio', peraltro, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata o, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento riguardanti il periodo (quali, per esempio, richieste di notizie o invii di questionari) delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza.

La possibilita' di regolarizzazione entro il suddetto termine riguarda solo le dichiarazioni annuali validamente presentate, ivi comprese quelle presentate con ritardo non superiore a trenta giorni. Restano, quindi, escluse dal ravvedimento le ipotesi di omissione o equiparate.

Ai fini del ravvedimento gli interessati devono presentare una dichiarazione integrativa di quella originaria, dalla quale risulti una maggiore imposta dovuta o un minor credito spettante, utilizzando all'uopo un modello uguale a quello usato per la dichiarazione originaria.

Tale dichiarazione integrativa va presentata all'Amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio postale.

Inoltre, ai fini della regolarizzazione, devono essere versati:

- 1) un importo corrispondente all'intera integrazione eseguita (maggior debito e/o minor credito). Si precisa, peraltro, che il minor credito risultante dalla dichiarazione integrativa puo' non essere versato nel caso in cui lo stesso sia stato chiesto a rimborso (con la dichiarazione originaria) e non sia stato ancora erogato al momento della regolarizzazione, oppure nel caso in cui tale minor credito (chiesto in computazione nell'anno successivo) non sia, o non sia stato, riportato nella dichiarazione relativa all'anno successivo;
- 2) gli interessi legali (attualmente del 5 per cento) maturati dal giorno della commessa violazione a quello della regolarizzazione e rapportati

all'intera integrazione eseguita;

3) la sanzione ridotta al 16,66 per cento della maggiore imposta o del minor credito dovuto.

Si sottolinea che il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione integrativa deve ritenersi perentorio e, quindi, nei riguardi di esso non puo' operare la disposizione stabilita dall'art. 37, quinto comma, del D.P.R. n. 633. Il rispetto del termine previsto per la regolarizzazione e' essenziale anche per quel che concerne i versamenti e, pertanto, qualsiasi inosservanza dello stesso compromette gli effetti del ravvedimento e rende legittima l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione nella misura intera.

Da ultimo, va evidenziato che l'eventuale maggior volume d'affari dichiarato in sede di integrazione non fa venire meno la validita' delle scelte ad esso collegate, operate dal contribuente con la dichiarazione originaria (opzione per eseguire i versamenti trimestralmente o altro).

2.3.3 Omessi versamenti dovuti ad errori materiali o di calcolo.

L'art. 13, comma 1, seconda parte, del d.lgs. n. 471 dispone che la sanzione del 30 per cento si applica anche sulla maggiore imposta (o sulla minore eccedenza detraibile) risultante in esito alle correzioni di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo (automatizzato) della dichiarazione annuale.

Al riguardo, per quanto concerne le procedure automatizzate di liquidazione dell'IVA risultante dalla dichiarazione, la norma in commento richiama espressamente l'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotto dall'art. 14, comma 1, lett. a, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241) che trovera' applicazione con riferimento alle dichiarazioni che saranno presentate a decorrere dal 1 gennaio 1999. Va osservato, tuttavia, che l'assimilazione, quanto al regime sanzionatorio, della maggiore imposta risultante dalla correzione di meri errori all'omesso versamento e' gia' prevista dal sesto comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633 (aggiunto, con decorrenza 20 giugno 1996, dall'art. 10, comma 2, lett. c, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, come modificato dalla legge 8 agosto 1996, n. 425), tuttora in vigore per le parti che non contrastano con le nuove disposizioni. Pertanto, l'assimilazione di cui trattasi, nel passaggio dal previgente al nuovo regime, opera senza soluzione di continuita' e riguarda anche i rapporti tributari pendenti al 20 giugno 1996, in forza della disposizione contenuta nel comma 2-ter dello stesso art. 10.

Tanto chiarito, si precisa che le violazioni della specie possono essere regolarizzate solo ai sensi della lettera b) dell'art. 13 e non della lett. a), non trattandosi di omessi versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione ma appunto di errori commessi in sede di dichiarazione che hanno inciso sulla determinazione dell'imposta e, quindi, sul suo pagamento.

La regolarizzazione, pertanto, puo' essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, mediante il versamento della maggiore imposta (o del minor credito) conseguente alla correzione dell'errore, dei relativi interessi moratori e della sanzione ridotta pari al 5 per cento (un sesto del 30 per cento).

Non e' necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa.

2.4 Omessa presentazione della dichiarazione annuale.

Se la violazione consiste nell'omessa presentazione della dichiarazione annuale, la possibilita' di ravvedimento e' subordinata alla rimozione dell'inadempimento in tempi molto ristretti. La lettera c) dell'art. 13, infatti, accorda la riduzione ad un ottavo del minimo delle sanzioni (che, nella specie, sono quelle previste dall'art. 5, commi 1 e 3, primo periodo, del d.lgs. n. 471) solo se la dichiarazione viene presentata non oltre trenta giorni dalla scadenza.

Per la violazione in esame, la disposizione e' in linea con la previsione dell'art. 37, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 che considera omessa la dichiarazione annuale presentata con un ritardo superiore a trenta giorni rispetto al termine di scadenza.

Ai fini del ravvedimento, oltre all'imposta dovuta (determinata secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471) e ai relativi interessi moratori, deve essere versata la sanzione del 15 per cento (un ottavo del minimo del 120 per cento) della stessa imposta, con un minimo di lire 62.500.

In assenza di imposta dovuta, l'unico versamento da eseguire rimane la sanzione di lire 62.500 (un ottavo del minimo di lire 500 mila).

3. RAVVEDIMENTO IN MATERIA DI REGISTRO E TRIBUTI SIMILARI

Nel campo dell'imposta di registro e dei tributi similari (imposta sulle successioni e donazioni, INVIM, ipotecaria e catastale) l'istituto del ravvedimento, quanto meno secondo le modalita' previste nell'attuale sistemazione organica, costituisce una novita' di carattere assoluto.

Come si dira' esaminando le principali fattispecie di violazioni regolarizzabili, nel settore di cui trattasi le regole sul ravvedimento devono subire qualche necessario adattamento, legato soprattutto alla circostanza che per i tributi in discussione, in linea di massima, e' ancora prevista la liquidazione ad opera dell'ufficio.

### 3.1 Omissione della richiesta di registrazione o della presentazione della denuncia.

La nuova normativa di cui al d.lgs. n. 473 del 1997 non prevede l'ipotesi della tardivita' della richiesta di registrazione o di presentazione delle denunce. Occorre, tuttavia, tener presente che l'art. 13 del decreto n. 472, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi, compreso quello di registro, l'operativita' del ravvedimento che, com'e' noto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originalmente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate.

Piu' esattamente, il comma 1, lettera c), del citato art. 13 stabilisce che la sanzione e' ridotta ad un ottavo del minimo, se la dichiarazione e' presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Tale disposizione riguarda anche l'imposta di registro, in quanto l'espressione "dichiarazione" usata nella specie dal legislatore va intesa in senso lato e, quindi, comprensiva anche della nozione di "atto" o "denuncia".

Ai fini del ravvedimento e' necessario che il versamento della sanzione ridotta avvenga contestualmente (ossia entro lo stesso termine) alla regolarizzazione del pagamento del tributo, nonche' al pagamento degli interessi di mora calcolati al tasso legale (attualmente del 5 per cento) con maturazione giorno per giorno.

Esemplificando, se per un contratto di locazione di immobili il contribuente lascia infruttuosamente scadere il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto o dalla data di inizio della sua esecuzione (se trattasi di contratto verbale) di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986, puo', nei trenta giorni successivi, assolvere l'imposta, maggiorata degli interessi maturati e della sanzione del 15 per cento (un ottavo del minimo), a mezzo di autoliquidazione e di versamento o al concessionario della riscossione o presso una banca sita nell'ambito territoriale di detto concessionario o, infine, presso un qualunque ufficio postale sull'apposito conto corrente intestato al concessionario competente. Versata l'imposta, l'interessato chiederà all'ufficio la registrazione (tardiva) del contratto, compilando l'apposito stampato e allegando la copia dell'attestato di versamento.

E', tuttavia, indispensabile che tutto cio' (pagamento di quanto dovuto e presentazione dell'atto di registrazione) avvenga nel rispetto del suddetto termine di trenta giorni e, inoltre, spontaneamente, ossia prima che la violazione sia stata constatata o, comunque, prima che siano iniziati accessi, ispezione, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Appare, quindi, chiara la differenza tra la fattispecie della tardivita', operante, come si e' detto, fino al 31 marzo 1998, e quella del ravvedimento. Nella prima ipotesi, il periodo di trenta giorni (successivo alla scadenza) era incondizionatamente usufruibile dal contribuente, mentre nel caso del ravvedimento la possibilita' di utilizzare detto termine e' subordinato alla mancata iniziativa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il termine di trenta giorni di cui si e' finora detto non e' l'unico utilizzabile in tema di ravvedimento per la violazione in esame. Infatti, la lettera b) dell'art. 13 del d.lgs. n. 472, prevede per quei tributi in ordine ai quali non e' prevista dichiarazione periodica (quale, ad esempio, l'imposta di registro) la possibilita' di regolarizzare spontaneamente gli errori od omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, entro un anno dalla commissione della violazione. In tal caso la sanzione viene ridotta ad un sesto del minimo, ossia al 20 per cento dell'imposta dovuta. La procedura per la regolarizzazione non differisce da quella precedentemente descritta, permanendo l'ipotesi in cui l'imposta sia autoliquidabile.

Ove, invece, la liquidazione dell'imposta debba essere eseguita dall'ufficio, la procedura da seguire per il ravvedimento e' quella prevista dal comma 3 dell'art. 13, per cui:

- . entro il termine di un anno e sempreche' non vi siano state iniziative preclusive da parte dell'Erario, gli interessati devono presentare l'atto o la denuncia per la registrazione;
- . successivamente, nel piu' breve tempo possibile l'ufficio provvede a notificare alla parte apposito avviso contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi legali maturati dalla data della commessa violazione fino a quella del ravvedimento, nonche' della sanzione pari al 20 per cento dell'imposta. Tale atto deve contenere l'avvertenza che viene notificato al preciso scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento e che, pertanto, un eventuale mancato pagamento nel termine indicato nell'avviso rende inefficace la regolarizzazione.

La regolarizzazione della violazione in esame puo' essere eseguita, a seconda dei casi, dai vari soggetti obbligati a richiedere la registrazione (esclusa quella d'ufficio) indicati alle lettere a), b) e c) dell'art. 10 del Testo Unico.

Va, peraltro, ricordato che per i funzionari indicati alla lettera c)

dell'art. 10 (cancellieri e segretari) l'obbligo di richiedere la registrazione non sempre si accompagna con quello del contestuale pagamento. Ed invero, mentre il primo obbligo riguarda tutte le sentenze, tutti i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione detti funzionari hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni, l'obbligo del pagamento dell'imposta (o del deposito) concerne solo i decreti di trasferimento emanati nei procedimenti esecutivi e gli altri atti da essi ricevuti.

Ne consegue che, limitatamente agli atti degli organi giurisdizionali per i quali non sussiste il cennato obbligo di pagamento in capo ai cancellieri e segretari (atti per i quali l'imposta va assolta separatamente entro il termine previsto dall'art. 54, comma 5, del T.U. dalle parti in causa o dai soggetti nel cui interesse e' richiesta la registrazione) non sara' necessario versare l'imposta ai fini del ravvedimento.

### 3.2 Insufficiente dichiarazione di valore.

La possibilita' di regolarizzare spontaneamente gli errori od omissioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, prevista dalla citata lettera b) dell'art. 13, comma 1, del decreto n. 472, riguarda anche l'insufficiente dichiarazione di valore.

E' da ritenere, cioe', che grazie alla citata norma, un contribuente che, per un motivo qualsiasi, ha dichiarato nell'atto o nella denuncia una base imponibile non congrua, possa rimediare alla violazione commessa producendo spontaneamente una dichiarazione integrativa di valore, entro un anno dalla data in cui e' stata realizzata l'infrazione.

Rimane da chiarire che, in una tale evenienza, poiche' non e' prevista l'autoliquidazione dell'imposta complementare da parte del contribuente, il ravvedimento dovra' necessariamente essere articolato in due fasi ai sensi del riformulato comma 3 dell'art. 13, per cui:

- . entro il citato termine di un anno e sempreche' non vi siano state iniziative preclusive da parte dell'Erario, deve essere presentata la dichiarazione integrativa di valore (in forma libera ma in maniera irretrattabile) allo stesso ufficio presso cui e' stato registrato l'atto contenente l'insufficiente dichiarazione;
- . successivamente, ma non oltre il termine previsto dall'art. 76, comma 1-bis, del T.U., l'ufficio provvede a notificare alla parte apposito avviso contenente la liquidazione della maggiore imposta dovuta, degli interessi legali maturati fino al giorno in cui e' stata resa l'integrazione di valore, nonche' della sanzione pari al 16,66 per cento (un sesto del minimo). Tale atto deve contenere l'avvertenza che viene notificato al preciso scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento e che, pertanto, non puo' essere impugnato.

E' appena il caso di precisare, poi, che un eventuale mancato pagamento nel termine indicato nell'avviso di liquidazione rende inefficace la regolarizzazione e consente all'ufficio di procedere alla rettifica del valore dichiarato, con la conseguente applicazione della sanzione nella misura intera.

### 3.3 Tardivita' di pagamento.

Com'e' noto, l'art. 70 del Testo Unico assoggettava alla soprattassa del 20 per cento il tardivo pagamento dell'imposta, intendendo per tale quello effettuato dopo la scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Anche se tale norma risulta espressamente abrogata dall'art. 1, lett. g), del d.lgs. n. 473, l'infrazione in parola resta ugualmente punibile con la sanzione del 30 per cento prevista in via generale dall'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 471 per "ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto" fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo.

Per l'infrazione di cui trattasi deve ritenersi consentito il ravvedimento spontaneo ai sensi dell'art. 13, lettere a) e b), del d.lgs. n. 472, con riduzione della sanzione al 3,75 per cento (un ottavo del 30 per cento) se la regolarizzazione interviene nei trenta giorni ovvero con una riduzione al 5 per cento (un sesto del 30 per cento) se la stessa avviene entro un anno dalla commessa violazione.

### 3.4 Omessa o irregolare tenuta o presentazione del repertorio.

L'omessa presentazione del repertorio e' regolarizzabile entro tre mesi, ai sensi del riformulato comma 4 dell'art. 13, senza alcun pagamento ovvero entro un anno, ai sensi della disposizione prevista nel comma 1, lettera b), dello stesso articolo, con riduzione della sanzione a lire 333.333 (un sesto del minimo), tenendo presente che tra i motivi preclusivi del ravvedimento si deve comprendere anche la conoscenza formale da parte del pubblico ufficiale del rapporto predisposto dall'ufficio per l'applicazione della sanzione accessoria.

Anche la mancata o irregolare tenuta del repertorio e' suscettibile di regolarizzazione spontanea entro tre mesi senza alcun versamento oppure entro un anno con riduzione della sanzione a lire 167.000, tenendo presente che tra i motivi preclusivi del ravvedimento si deve includere anche la diffida da parte dell'ufficio alla regolarizzazione del repertorio.

### 3.5 Omessa presentazione della dichiarazione di successione

La nuova normativa introdotta dal d.lgs. n. 473 non contempla l'ipotesi della tardiva presentazione della dichiarazione di successione.

Anche per il tributo successorio, tuttavia, opera l'istituto del ravvedimento spontaneo di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472. Pertanto, se lo stesso interviene entro i trenta giorni successivi all'ordinario termine previsto per la presentazione della dichiarazione, la sanzione si riduce al 15 per cento (un ottavo del minimo), mentre se la regolarizzazione (sempre in assenza di interventi preclusivi da parte dell'ufficio) avviene entro un anno dalla data di scadenza della presentazione della dichiarazione, la stessa sanzione si riduce al 20 per cento (un sesto del minimo).

Per quanto riguarda la procedura, trattandosi di un'ipotesi in cui non e' prevista l'autoliquidazione da parte del contribuente, essa dovra' necessariamente articolarsi in due fasi, analogamente a quanto gia' chiarito in precedenza per la violazione di insufficiente dichiarazione di valore in materia di imposta di registro.

Nel caso in cui l'omissione riguarda una dichiarazione per la quale non e' dovuta imposta di successione, il ravvedimento puo' essere effettuato entro tre mesi senza alcun versamento oppure entro un anno con il pagamento di lire 83.333 (pari ad un sesto di L. 500.000).

Per le altre violazioni, ugualmente suscettibili di regolarizzazione (insufficiente dichiarazione di valore, tardivita' di pagamento, ecc.) si rinvia ai chiarimenti forniti in materia di imposta di registro.

### 4. REDAZIONE E PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Nel corso dell'illustrazione delle principali fattispecie di violazioni regolarizzabili ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, sono state evidenziate le ipotesi in cui, ai fini del ravvedimento, e' necessario anche o unicamente la presentazione di una dichiarazione integrativa

In particolare, la presentazione di una dichiarazione integrativa si rende necessaria quando il ravvedimento comporta la correzione di errori ed omissioni relativi ad una dichiarazione gia' validamente presentata.

La dichiarazione integrativa deve essere redatta su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo o all'anno di imposta interessato, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione di quelli pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, e secondo le modalita' stabilite per la dichiarazione originaria oggetto di correzione.

Pertanto, se la dichiarazione integrativa viene compilata con strumenti informatici deve essere utilizzato il modello sintetico PC, sempreche' lo stesso sia gia' stato approvato con riferimento all'annualita' oggetto di regolarizzazione.

Nella dichiarazione integrativa puo' essere riprodotto il contenuto della dichiarazione originaria con le necessarie correzioni od integrazioni oppure possono essere evidenziate le sole correzioni od integrazioni che si intendono apportare rispetto alla dichiarazione originaria; in ogni caso, e' necessario che siano evidenziate le variazioni apportate rispetto alla dichiarazione oggetto di regolarizzazione, nonche' le maggiori imposte o i minori crediti che dovessero derivare a seguito delle correzioni od integrazioni effettuate.

Pertanto, se l'integrazione e' riferita ad una dichiarazione presentata utilizzando il modello unificato compensativo, e' sufficiente compilare, oltre ai dati identificativi del contribuente, i quadri relativi al settore impositivo oggetto di integrazione.

Nel frontespizio della dichiarazione integrativa deve essere riportata la dicitura "Dichiarazione integrativa per ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13, comma .....".

Nel caso in cui venga utilizzato il Modello UNICO e' invece sufficiente barrare l'apposita casella "INTEGRATIVA" riportata nel frontespizio del modello nello spazio dedicato al "Tipo di dichiarazione".

La dichiarazione integrativa deve essere presentata ad un ufficio postale con una normale busta di corrispondenza di dimensioni idonee a contenerla senza piegarla. Sulla busta deve esser indicata la dicitura "Dichiarazione integrativa per ravvedimento operoso Modello .....".

Si precisa che e' possibile presentare la dichiarazione integrativa presso qualsiasi ufficio postale, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.

### 5. MODALITA' DI PAGAMENTO

Le modalita' di pagamento delle somme dovute a titolo di sanzioni pecuniarie a seguito di ravvedimento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 sono state stabilite con il decreto dirigenziale dell'11 giugno 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dello stesso giorno.

In particolare, il predetto decreto prevede che il pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione deve essere eseguito mediante versamento diretto al concessionario della riscossione o alla banca, utilizzando il Modello F23 o il bollettino di conto corrente postale Modello F32, approvati con il decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 279 del 17 dicembre 1997.

In ordine alle modalita' di compilazione dei modelli F23 e F32, si forniscono le seguenti indicazioni.

- Dati anagrafici.

- . Nel "campo 1" devono essere riportati i dati anagrafici e il codice fiscale (o partita IVA per i pagamenti in materia di IVA) del contribuente.
- . Nel "campo 2" devono essere riportati i dati anagrafici e il codice fiscale (o partita IVA per i pagamenti in materia di IVA) del soggetto, se diverso dal contribuente, che effettua il pagamento.

- Dati del versamento.

- . Nello spazio "cod. ufficio" deve essere indicato il codice dell'ufficio finanziario competente a rilevare la violazione oggetto di ravvedimento; se la violazione o le violazioni possono essere rilevate da piu' uffici, e' sufficiente indicare il codice di uno di essi. Nel caso di violazioni formali relative alla dichiarazione modello Unico 98, deve essere indicato il codice del Centro di Servizio territorialmente competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente; i contribuenti con domicilio fiscale compreso nei territori non ancora serviti dai Centri di Servizio (Lombardia, escluse le provincie di Lodi e di Milano, Toscana, Umbria) devono indicare il codice dell'ufficio (ufficio delle entrate, ove istituito, oppure ufficio distrettuale delle imposte dirette o ufficio IVA) territorialmente competente a rilevare la violazione.
- . Nello spazio "causale" deve essere indicato il codice SZ; in materia di imposte indirette, se la sanzione e' pagata contestualmente al tributo, deve essere indicato il codice causale relativo al tributo.
- . Nello spazio "estremi dell'atto o del documento" deve essere indicato l'anno di riferimento della violazione; se la stessa si riferisce ad un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, deve essere indicato il primo dei due anni nella forma AAAA.
- . Nello spazio "cod. tributo" devono essere indicati gli appositi codici-tributo istituiti con il decreto dirigenziale 11 giugno 1998; nel caso di violazioni che non comportano anche il pagamento di uno specifico tributo (quali, ad esempio, violazioni formali, violazioni di obblighi contabili), deve essere indicato il codice per le sanzioni pecuniarie del tributo cui le violazioni sono collegate.
- . L'importo da pagare deve essere espresso in migliaia di lire, con arrotondamento alle mille lire superiori se le ultime tre cifre superano le cinquecento lire e a quelle inferiori nel caso contrario (ad esempio, 62.500 diventa 62.000; 166.666 diventa 167.000).
- . Nel caso di pagamento di somme dovute a titolo di sanzioni relativamente al contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale, all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF, il codice della regione cui devono affluire le predette somme, mancando un'apposita casella nei modelli F23 e F32, deve essere riportato sui modelli stessi utilizzando lo spazio contrassegnato dalla voce "descrizione".

Il pagamento del tributo, quando dovuto, e degli interessi legali di cui all'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, e' eseguito invece utilizzando la specifica modulistica prevista per il versamento diretto del tributo stesso.

Pertanto, nei casi di ravvedimento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto:

- i soggetti titolari di partita IVA devono utilizzare il modello F24, nel quale possono compensare le somme dovute a titolo di tributo in sede di ravvedimento con gli eventuali crediti fiscali e/o contributivi emersi dalla dichiarazione annuale;
- i soggetti non titolari di partita IVA, invece, possono pagare presso una banca utilizzando il modello di colore azzurro approvato con decreto ministeriale 25 settembre 1995 ovvero presso gli sportelli dei concessionari della riscossione o presso gli uffici postali utilizzando la specifica modulistica.

Nei casi, invece, di ravvedimento in materia di imposta di registro e tributi similari, gia' riscossi dai servizi di cassa del Dipartimento delle entrate, il pagamento del tributo, quando dovuto, e' eseguito utilizzando gli stessi modelli F23 o F32.

Gli interessi moratori al tasso legale devono essere pagati cumulativamente al tributo cui si riferiscono; nel caso in cui il tributo sia gia' stato pagato, gli interessi ancora dovuti sono pagati utilizzando il codice del tributo cui si riferiscono.

Si evidenzia che il pagamento delle somme dovute a seguito di ravvedimento, a titolo sia di tributo che di sanzione, puo' essere effettuato presso uno qualsiasi sportello bancario, postale e dei concessionari della riscossione, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.

Si precisa infine che il pagamento delle somme dovute a seguito di ravvedimento deve essere effettuato necessariamente entro i termini fissati dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 in relazione alle diverse tipologie di ravvedimento e che non e' prevista alcuna forma di pagamento rateale.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al

contenuto della presente circolare.

---