

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### SPECIALE RAVVEDIMENTO OPEROSO

#### PREMESSA

L'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art.13 del D.Lgs. n.472/1997, prevede che il contribuente che abbia commesso la violazione di un adempimento possa agire spontaneamente al fine di regolarizzarla, nel rispetto di specifici limiti temporali e quantitativi, cui corrispondono benefici in termini di riduzione delle sanzioni amministrative previste.

Di seguito sono affrontate le tematiche più frequenti nella pratica quotidiana:

- Le modalità di effettuazione del ravvedimento operoso dei tributi più frequenti;
- Il ravvedimento nei casi di mancata o infedele comunicazione dei dati contenuti nelle lettere di intento;
- Il ravvedimento nei casi di mancata o errata applicazione del *reverse charge*;
- Il ravvedimento dei modelli Intrastat;
- Il ravvedimento del diritto Cciaa e della tassa di vidimazione dei libri sociali;
- Il ravvedimento dell'imposta di registro sui contratti di locazione;
- Il ravvedimento dei modelli *Black List*;
- Il ravvedimento del modello F24 a zero.

Vi sono, in ogni caso, degli adempimenti e dei versamenti che, qualora non effettuati entro le scadenze ordinarie previste, non possono fruire normativamente dell'istituto del ravvedimento operoso. I più comuni sono:

VERSAMENTO / ADEMPIMENTO
Contributi Inps e previdenziali in genere
Contributi Inail
Comunicazione annuale dati Iva
Richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale (presentazione modello Iva TR)

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### IL RAVVEDIMENTO DEGLI OMESSI O PARZIALI VERSAMENTI

Il ravvedimento operoso è un istituto previsto dall'art.13 del D.Lgs. n.472/97, finalizzato ad incentivare i contribuenti a regolarizzare spontaneamente propri errori od omissioni; in particolare, tramite il versamento di una sanzione ridotta rispetto alla misura che ordinariamente risulterebbe applicabile a seguito di contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente può sanare eventuali irregolarità tributarie commesse, relative ad obblighi dichiarativi o, più frequentemente, in relazione a versamenti d'imposta. Con riferimento a tale ultimo punto, la definizione dei versamenti, che di certo è la soluzione che interessa maggiormente gli Uffici amministrativi, è bene ricordare che il ravvedimento operoso consente di sanare:

gli <b>omessi</b> versamenti	➔	effettuando spontaneamente il versamento oltre la scadenza naturale;
i <b>parziali</b> versamenti	➔	integrando un versamento insufficiente già effettuato entro la scadenza naturale.

Con specifico riferimento ai **versamenti**, il ravvedimento operoso si perfeziona con il versamento degli interessi (calcolati al saggio legale dalla data in cui doveva essere effettuato il versamento alla data in cui detto versamento viene regolarizzato) e della sanzione ridotta. Con riferimento a tale ultimo aspetto, si deve ricordare che la Finanziaria 2011 ha modificato la misura delle riduzioni applicabili alle sanzioni; le nuove misure si applicano con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1 febbraio 2011 (pertanto un versamento in scadenza prima di tale data, anche se regolarizzato a decorrere dal 1 febbraio 2011, sconta comunque le precedenti, più benevole, misure di definizione).

Violazioni	Sanzioni fino al 31/01/2011	Sanzioni dal 01/02/2011
Mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione	1/12 del minimo	1/10 del minimo
Ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/10 del minimo	1/8 del minimo
Omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.	1/12 del minimo	1/10 del minimo

Inoltre, il D.L. n.98/11 ha introdotto – **con decorrenza 6 luglio 2011** – una riduzione della sanzione per i versamenti effettuati entro i 15 giorni successivi la scadenza naturale: la sanzione prevista per i versamenti (come detto pari al 30% dell'importo versato in ritardo) effettuati con un

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

ritardo **non superiore ai quindici giorni** è pari ad 1/15 della sanzione prevista per ciascun giorno di ritardo, quindi in pratica il 2% per ciascun giorno di ritardo (quindi se il ritardo è di 5 giorni, la sanzione applicabile sarà del 10%). Anche il ravvedimento operoso deve tener conto di questa sanzione: se il contribuente vuole definire tale sanzione con ravvedimento, dovrà versare una sanzione ridotta ad 1/10 della sanzione applicabile.

Una tabella potrà semplificare il calcolo della sanzione:

GIORNI DI RITARDO														
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
SANZIONE PIENA														
2%	4%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%
SANZIONE RIDOTTA PER EFFETTO DEL RAVVEDIMENTO														
0,2%	0,4%	0,6%	0,8%	1%	1,2%	1,4%	1,6%	1,8%	2%	2,2%	2,4%	2,6%	2,8%	3%

Il ravvedimento operoso consente una significativa riduzione della sanzioni per incentivare il contribuente alla regolarizzazione spontanea; pertanto non è possibile ravvedere versamenti qualora sia già avvenuta la constatazione della violazione, ovvero qualora siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore (ovvero i soggetti solidalmente obbligati) abbiano avuto formale conoscenza. È appena il caso di precisare che i suddetti fatti preclusivi al ravvedimento non impediscono la regolarizzazione quando gli stessi si riferiscono a periodi d'imposta o a tributi diversi da quelli oggetto del ravvedimento da parte del contribuente (ad esempio, se il contribuente riceve un accertamento per i redditi 2007, può tranquillamente sanare un omesso versamento Iva del 2010).

### Sanzione ordinaria

Ritardati o omessi versamenti <b>Irap</b> art.34, D.Lgs. n.446/97	<i>Sanzione amministrativa del 30% sugli importi non versati, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze.</i>
Ritardati o omessi versamenti imposte <b>Dirette ed Indirette</b> art.13, D.Lgs. n.471/97	<i>Sanzione amministrativa del 30%:</i> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ per i soggetti che non eseguono in tutto o in parte, alle previste scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento a conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratti in questi casi i versamenti periodici e in acconto anche se non effettuati;</li><li>▶ in ipotesi di correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile;</li><li>▶ in tutti i casi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione quando non è prevista l'iscrizione a ruolo.</li></ul>

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

Posto che la sanzione amministrativa per mancato, carente ovvero omesso versamento è pari ad 1/15 del 30% dell'imposta dovuta (art.13, D.Lgs. n.471/97) per ogni giorno di ritardo, in ipotesi di ravvedimento "brevissimo", la sanzione ridotta sarà pari al 0,2% per ogni giorno di ritardo:

**Ravvedimento  
"brevissimo"**



Sanzione pari allo **0,2%** dell'imposta dovuta (*1/10 del minimo*) per ogni giorno di ritardo

Posto che la sanzione amministrativa per mancato, carente ovvero omesso versamento è pari al 30% dell'imposta dovuta (art.13, D.Lgs. n.471/97), in ipotesi di ravvedimento "breve", la sanzione ridotta sarà pari al 2,5% o al 3% a seconda del momento in cui è stata commessa la violazione:

**Ravvedimento  
"breve"**



Sanzione pari a **2,5%** dell'imposta dovuta (*1/12 del minimo*) se la violazione è stata commessa entro il 31/1/2011



Sanzione pari a **3%** dell'imposta dovuta (*1/10 del minimo*) se la violazione è stata commessa a partire dal 1/2/2011

Posto che la sanzione amministrativa per mancato, carente ovvero omesso versamento è pari al 30% dell'imposta dovuta (art.13 D.Lgs. n.471/97), in ipotesi di ravvedimento "lungo" la sanzione ridotta sarà pari al 3% o al 3,75% a seconda del momento in cui è stata commessa la violazione:

**Ravvedimento  
"lungo"**



Sanzione pari a **3%** dell'imposta dovuta (*1/10 del minimo*) se la violazione è stata commessa entro il 31/1/2011



Sanzione pari a **3,75%** dell'imposta dovuta (*1/8 del minimo*) se la violazione è stata commessa a partire dal 1/2/2011

### Interessi

Nel ravvedimento operoso, sia esso "brevissimo", "breve" ovvero "lungo", gli interessi sono sempre dovuti in ragione del tasso legale con maturazione giorno per giorno, secondo la tecnica dell'interesse semplice, seguendo le misure sotto indicate:

fino al 31/12/2010



1% in ragione d'anno

dal 1/1/2011



1,5% in ragione d'anno

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Per completezza si riporta l'evoluzione del saggio di interesse legale con indicazione dei provvedimenti normativi e le relative decorrenze:

Interesse legale	Periodo di validità	Provvedimento di riferimento
5%	dal 21/4/1942 al 15/12/1990	art.1284 Codice civile
10%	dal 16/12/1990 al 31/12/1996	art.1, L. n.353 del 26/11/1990
5%	dall'1/1/1997 al 31/12/1998	art.2, co.185, L. n.662 del 23/12/1996
2,5%	dall'1/1/1999 al 31/12/2000	D.M. Tesoro 10/12/1998
3,5%	dall'1/1/2001 al 31/12/2001	D.M. Tesoro 11/12/2000
3%	dall'1/1/2002 al 31/12/2003	D.M. Economia e Finanze 11/12/2001
2,5%	dall'1/1/2004 al 31/12/2007	D.M. Economia e Finanze 1/12/2003
3%	dall'1/1/2008 al 31/12/2009	D.M. Economia e Finanze 12/12/2007
1%	dall'1/1/2010 al 31/12/2010	D.M. Economia e Finanze 5/12/2009
1,5%	dall'1/1/2011	D.M. Economia e Finanze 7/12/2010

### Compilazione

Il ravvedimento di imposte e ritenute si effettuano tramite la compilazione del modello F24, indicando il medesimo codice tributo del versamento omesso.

Si ricorda che l'art.13, co.2 del D.Lgs. n.472/97 prevede che *"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..."*. Quanto alla prevista "contestualità" del pagamento della sanzione (rispetto al versamento del tributo e degli interessi), deve essere preso atto dell'interpretazione fornita dal Ministero delle Finanze nella C.M. n.180/98, nella quale è stato precisato che tale termine *"non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debba avvenire nel «medesimo giorno» ma, com'è logico che sia, entro lo stesso «limite temporale»* previsto dalla norma. Questo significa che versamento di tributo sanzioni ed interessi può anche avvenire in momenti diversi e comunque il ravvedimento risulta valido, ma il ravvedimento si perfeziona solo in quel momento.

Tale considerazione è importante in particolare nel caso di definizione di un ritardato versamento, per stabilire quale sia la sanzione applicabile.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### ESEMPIO

Il contribuente MARIO ROSSI doveva versare entro il 16/5/2011 una ritenuta di € 1.000, ma tale versamento è stato effettuato il 5/6/2011; se ne accorge il 10 luglio 2011 e in tale momento desidera effettuare il ravvedimento. La definizione di tale ritardo richiede il versamento di € 0,83 di interessi (1,5% su € 1.000 per i 20 giorni di ritardo) e la sanzione pari ad € 37,5 (ossia 1/8 di € 1.000); la sanzione è infatti quella prevista per il ravvedimento lungo in quanto la definizione si perfeziona oltre i 30 giorni, ossia nel momento in cui sono versati interessi e sanzioni.

In relazione alla sanzione, l'anno di versamento da indicare sul modello F24 è quello per cui la regolarizzazione viene effettuata, senza indicazione della rateazione. La sanzione deve essere indicata nella stessa sezione in cui va indicato il tributo che si intende regolarizzare.

Sanzioni relative ai tributi più frequenti	Codice tributo
Sanzione pecuniaria Irpef	8901
Sanzione pecuniaria addizionale regionale Irpef	8902
Sanzione pecuniaria addizionale comunale Irpef	8903
Sanzione pecuniaria Iva	8904
Sanzione pecuniaria Ires	8918
Sanzione pecuniaria imposte sostitutive	8913
Sanzione pecuniaria sostituti di imposta	8906
Sanzione pecuniaria Irap	8907
Ici – sanzione per ravvedimento operoso	3907

Analoga compilazione vale anche per quanto riguarda il versamento degli interessi: l'anno di versamento da indicare sul modello F24 è quello per cui la regolarizzazione viene effettuata, senza indicazione della rateazione. Gli interessi devono essere indicati nella stessa sezione in cui va indicato il tributo che si intende regolarizzare.

La definizione delle ritenute non versate segue una modalità di compilazione del tutto particolare, con riferimento all'esposizione degli interessi dovuti. Come precisato nella R.M. n.109/E del 22/05/2007, solo con riferimento agli omessi o tardivi versamenti delle ritenute effettuati dal sostituto di imposta, gli interessi si versano cumulativamente con la ritenuta, utilizzando il medesimo codice tributo.

In tutti gli altri casi gli interessi vanno indicati separatamente.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

Interessi relativi ai tributi più frequenti	Codice tributo
Interessi per ravvedimento - Irpef	1989
Interessi per ravvedimento – Ires	1990
Interessi per ravvedimento – Iva	1991
Interessi per ravvedimento – imposte sostitutive	1992
Interessi per ravvedimento – Irap	1993
Interessi per ravvedimento – addizionale regionale Irpef	1994
Interessi per ravvedimento – addizionale comunale Irpef	1995
Ici – interessi per ravvedimento operoso	3906

### Esempi di ravvedimento

Ritardati od omessi versamenti SALDO IMPOSTE 2010		
	Scadenze	Sanzione
Versamento ordinario	16/6/2011	
Ravvedimento "breve"	16/7/2011	3% dell'imposta dovuta (1/10 dell'imposta dovuta)
Ravvedimento "lungo"	Entro il termine presentazione dichiarazione:	3,75% dell'imposta dovuta (1/8 dell'imposta dovuta)

Si ricorda che:

- le società che applicano gli studi di settore, per quest'anno, hanno quale termine naturale il 6/7/2011;
- è possibile il versamento entro 30 giorni dalla scadenza naturale applicando la maggiorazione dello 0,4%. Tale proroga non si considera ravvedimento operoso (quindi non richiede il versamento di sanzioni o interessi).

### Esempio

La società ALFA SRL intende ravvedere il saldo Ires 2010 pari ad € 2.000 in scadenza il 16/6/2011 (in quanto soggetta a parametri e quindi che non fruisce della proroga). Il versamento sarà effettuato il 30/9/2011 (ravvedimento "lungo". Sanzione ridotta = 3,75% in quanto la violazione la violazione è stata commessa a partire dal 1/2/2011).

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: www.gentaecappa.it  
e-mail: info@gentaecappa.it

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	<b>2003</b>	<b>0101</b>	<b>2010</b>	<b>2.000,00</b>		
RITENUTE ALLA FONTE	<b>1990</b>		<b>2010</b>	<b>8,80</b>		
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	<b>8918</b>		<b>2010</b>	<b>75,00</b>		
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>2.083,80</b>	<b>B</b>
						<b>2.083,80</b>

### Esempio

La società ALFA SRL intende ravvedere il secondo acconto Ires di € 1.000 in scadenza il 30/11/2010. Il versamento è effettuato il 10/6/2011 (ravvedimento "lungo". Sanzione ridotta = 3% in quanto la violazione la violazione è stata commessa entro il 31/1/2011). Calcolo interessi:

- $30/11/2010 - 31/12/2010 = € 1.000 * 1\% * 31/365 = € 0,85$
- $1/1/2011 - 10/6/2011 = € 1.000 * 1,5\% * 161/365 = € 6,62$

Totale = 7,47

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	<b>2002</b>	<b>0101</b>	<b>2010</b>	<b>1.000,00</b>		
RITENUTE ALLA FONTE	<b>1990</b>		<b>2010</b>	<b>7,47</b>		
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	<b>8918</b>		<b>2010</b>	<b>30,00</b>		
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>1.037,47</b>	<b>B</b>
						<b>1.037,47</b>

### Esempio

MARIO ROSSI ha versato l'iva di gennaio per € 1.000 il 16 febbraio 2011. Successivamente, verificando accuratamente la contabilità, si accorge che l'importo corretto dell'iva dovuta per gennaio è pari ad € 1.500. Intende pertanto ravvedere la differenza entro il 16/7/2011 (ravvedimento "lungo". Sanzione ridotta = 3,75% in quanto la violazione la violazione è stata commessa entro il a partire dal 1/2/2011).

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	<b>6001</b>		<b>2011</b>	<b>500,00</b>		
RITENUTE ALLA FONTE	<b>1991</b>		<b>2011</b>	<b>3,09</b>		
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	<b>8904</b>		<b>2011</b>	<b>18,75</b>		
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>521,84</b>	<b>B</b>
						<b>521,84</b>

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

### Esempio

MARIO ROSSI ha un debito Iva per il terzo trimestre 2011 di € 10.000: il termine di versamento è il 16 novembre 2011. Non effettua tale versamento e se ne accorge il 22 novembre 2011 e nella medesima data intende ravvedere l'importo.

Sanzione ordinaria applicazione:  $30\% * 6/15 = 12\%$

Sanzione da ravvedimento: 1/10 (in quanto violazione definita entro 30 gg. per violazione successiva al 31/1/2011) della sanzione applicabile (12%), quindi 1,2% (prima del D.L. n.98/11 la sanzione sarebbe stata del 3%, quindi il ravvedimento sarebbe avvenuto con esborso di € 300).

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6033		2011	10.000,00	
RITENUTE ALLA FONTE	1991		2011	2,47	
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	8904		2011	120,00	
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>10.122,47 B</b>
					<b>10.122,47</b>

### Esempio

La società ALFA SRL non ha versato una ritenuta di € 2.000 operata nei confronti di un avvocato per una parcella pagata nel mese di agosto 2011 (scadenza di versamento della ritenuta 16/9/2011). Regularizza il versamento entro il 10/10/2011 (ravvedimento "breve", ma oltre i 15 giorni, sanzione ridotta = 3% in quanto la violazione la violazione è stata commessa a partire dal 1/2/2011).

Al codice tributo relativo alla ritenuta vanno sommati gli interessi (in questo caso pari ad € 1,98).

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	1040	08	2011	2.001,98	
RITENUTE ALLA FONTE	8906		2011	60,00	
ALTRI TRIBUTI E INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>2.061,98 B</b>
					<b>2.061,98</b>

### Esempio

La società ALFA SRL regularizza l'acconto Irap dello scorso novembre, pari ad € 10.000, in scadenza il 30/11/2010. Il versamento è stato effettuato il 10/6/2011 (ravvedimento "lungo". Sanzione ridotta = 3% in quanto la violazione la violazione è stata commessa entro il 31/1/2011).

Calcolo interessi:

- $30/11/2010 - 31/12/2010 = € 10.000 * 1\% * 31/365 = € 8,50$
  - $1/1/2011 - 10/6/2011 = € 10.000 * 1,5\% * 161/365 = € 66,17$
- Totale = 74,67

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

SEZIONE REGIONI										
codice regione		codice tributo	rateazione mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati				
1	0	3813		2010	10.000,00					
1	0	1993		2010	74,67					
1	0	8907		2010	300,00					
							+/- SALDO (E-F)			
<b>TOTALE</b>					<b>E</b>	<b>10.374,67</b>	<b>F</b>	<b>10.374,67</b>		

### Esempio

MARIO ROSSI ha regolarizzato il 30/6/2011 il saldo Ici 2010 (pari ad € 500) relativo ad un appartamento locato; tale versamento era in scadenza lo scorso 16/12/2010 (ravvedimento "lungo". Sanzione ridotta = 3% in quanto la violazione la violazione è stata commessa entro il 31/1/2011). Calcolo interessi:

- $16/12/2010 - 31/12/2010 = € 500 * 1\% * 15/365 = € 0,21$
  - $1/1/2011 - 30/6/2011 = € 500 * 1,5\% * 181/365 = € 2,61$
- Totale = 2,82

SEZIONE ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI												
Codice ente/ codice comune	Rav	Immob. variati	Acc	Saldo	numero immob.	Codice tributo	Rateazione/ mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati		
E897	X			X	1	3904		2010	500,00			
E897	X			X	1	3906		2010	2,82			
E897	X			X	1	3907		2010	15,00			
											+/- SALDO (G-H)	
detrazione ICI abitazione principale						<b>TOTALE</b>		<b>G</b>	<b>518,10</b>	<b>H</b>	<b>518,10</b>	

### Ravvedimento frazionato

Sempre in tema di ravvedimento l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n.67 del 23 giugno scorso, ha ammesso la possibilità di effettuare il ravvedimento "frazionato" ovvero il versamento parziale del debito di imposta dovuto, comprensivo ovviamente delle relative sanzioni ed interessi.

Si ricorda inoltre che, con la R.M. n.67/E/11, l'Agenzia riconosce al contribuente la possibilità di effettuare un ravvedimento "frazionato" del versamento dovuto, con corresponsione degli interessi e delle sanzioni commisurate alla frazione del debito versata.

Tale possibilità è comunque consentita fino a che non intervenga un controllo fiscale da parte dell'Ufficio ovvero non sia decorso inutilmente il termine previsto per il ravvedimento.

### Esempio

La società ALFA SRL non versa l'Iva di agosto, pari a € 15.000, in scadenza il 16/9/2011. Provvede a tale versamento entro il 30/9/2011 in due soluzioni (ad esempio, € 10.000 al 20/09/2011, € 5.000 al 25/10/2011)

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

Data versamento	20 settembre 2011	26 ottobre 2011
Importo versato	€ 10.000 + interessi e sanzioni	€ 5000 + interessi e sanzioni
Interessi	€ 1,65	€ 8,22
Sanzioni	1/10 * 30% * 4/15 = 0,8% → € 80 (ravvedimento brevissimo perché entro 15 giorni)	3,75% → € 187,50 (1/8 del 30% perché violazione commessa dal 1.2.2011)

- F 24 del 20/9/11

SEZIONE ERARIO							
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>6008</b>		<b>2011</b>	<b>10.000,00</b>			
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>	<b>1991</b>		<b>2011</b>	<b>1,65</b>			
<b>ALTRI TRIBUTI E</b>	<b>8904</b>		<b>2011</b>	<b>80,00</b>			
<b>INTERESSI</b>							
codice ufficio	codice atto						+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>10.081,65</b>	<b>B</b>	<b>10.081,65</b>

- F 24 del 26/10/11

SEZIONE ERARIO							
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>6008</b>		<b>2011</b>	<b>5.000,00</b>			
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>	<b>1991</b>		<b>2011</b>	<b>8,22</b>			
<b>ALTRI TRIBUTI E</b>	<b>8904</b>		<b>2011</b>	<b>187,50</b>			
<b>INTERESSI</b>							
codice ufficio	codice atto						+/- SALDO (A-B)
				<b>TOTALE A</b>	<b>5.195,72</b>	<b>B</b>	<b>5.195,72</b>

Qualora la società dovesse effettuare solo il primo dei due versamenti programmati, comunque la definizione della prima quota (€ 10.000) sarebbe regolare e l'Agenzia delle Entrate potrebbe contestare il ritardo (e le relative sanzioni) solo per la frazione non pagata (€ 5.000).

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### **IL RAVVEDIMENTO OPEROSO NEI CASI DI MANCATA O ERRATA COMUNICAZIONE TELEMATICA DELLE LETTERE DI INTENTO**

I soggetti definiti “esportatori abituali” (ossia coloro che effettuano un rilevante ammontare di operazioni con l'estero), onde evitare di essere costantemente a credito d'Iva possono richiedere ai loro fornitori di emettere fatture senza addebito dell'Iva: tale richiesta – denominata “lettera d'intento” – avviene attraverso apposita richiesta da inoltrare a ciascun fornitore (ovvero solo ad alcuni di questi).

I fornitori che ricevono tali documenti sono tenuti ad alcuni adempimenti:

- numerazione progressiva;
- annotazione in apposito registro (ovvero, in alternativa, nel registro delle fatture messe o in quello dei corrispettivi);
- invio all'Agenzia delle Entrate di apposita comunicazione da effettuare esclusivamente in via telematica entro il giorno 16 del mese successivo quello in cui tale richiesta è stata ricevuta.

#### **Caratteristiche dell'adempimento**

<b>Soggetti obbligati alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate</b>	L'obbligo di comunicazione riguarda tutti i soggetti passivi Iva che ricevono da soggetti che si qualificano “esportatori abituali” le c.d. lettere di intento con le quali l'esportatore abituale chiede al proprio fornitore di eseguire la fornitura, sia di beni che di servizi, senza l'applicazione dell'Iva.
<b>Termine</b>	I fornitori degli esportatori abituali devono inviare la comunicazione dei dati relativi alle lettere di intento ricevute in ciascun mese, entro il giorno 16 del mese successivo al ricevimento. Per la verifica del corretto termine d'invio si ricorda che la norma istitutiva parla di “dichiarazione ricevuta”; pertanto, ai fini della verifica del mese di competenza, occorre fare riferimento al mese in cui è avvenuto il ricevimento della comunicazione. A tal fine, <u>si consiglia di conservare ed allegare alla lettera di intento la busta o il fax che individuano con certezza la data del ricevimento</u> (che, quasi sempre, sarà diversa da quella indicata nella lettera d'intento medesima).
<b>Numerazione</b>	Particolare attenzione deve essere posta alla numerazione delle lettere di intento ricevute ed alla loro trascrizione nell'apposito registro, posto che questi elementi dovranno essere successivamente indicati nella comunicazione telematica descritta in precedenza. Verso la fine dell'anno, quindi, potrebbero verificarsi le seguenti situazioni: <ul style="list-style-type: none"><li>• lettera di intento emessa nel dicembre dell'anno X dall'esportatore abituale e ricevuta sempre in dicembre dal fornitore (riferita a operazioni dell'anno</li></ul>

## **GENTA & CAPPA**

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

	<p>X+1): in questo caso il fornitore dovrà seguire la numerazione progressiva dell'anno X+1 e provvedere all'invio telematico della comunicazione entro il 16 gennaio dell'anno X+1</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• lettera di intento emessa nel dicembre dell'anno X dall'esportatore abituale e ricevuta dal fornitore i primi giorni di gennaio dell'anno X+1 (riferita a operazioni dell'anno X+1) : in questo caso il fornitore dovrà sempre seguire la numerazione progressiva dell'anno X+1 e provvedere all'invio telematico della comunicazione entro il 16 febbraio dell'anno X+1 (<u>per non incorrere nelle pesanti sanzioni di cui si dirà oltre, è estremamente importante in questo caso conservare la busta che attesta la data di ricevimento della lettera di intento</u>)</li></ul>
<b>Modalità</b>	<p>Il fornitore che riceve la lettera d'intento deve presentare la comunicazione esclusivamente per via telematica, essendo espressamente esclusa ogni altra forma di presentazione. La procedura di invio telematico della comunicazione è analoga a quella già prevista per le altre dichiarazioni.</p>
<b>Revoca</b>	<p>Nel caso in cui l'esportatore voglia rettificare in diminuzione l'ammontare del <i>plafond</i> o revocare la dichiarazione già inviata, egli inoltrerà al fornitore una nuova lettera d'intento. Quest'ultimo non deve inoltrare tale comunicazione di rettifica o revoca all'Amministrazione Finanziaria.</p>
<b>Nuova richiesta</b>	<p>Qualora l'esportatore invii una nuova dichiarazione per richiedere un <i>plafond</i> maggiore, per il fornitore è necessario effettuare un nuovo invio entro il 16 del mese successivo.</p>

### Sanzioni

L'aspetto più delicato del nuovo adempimento è sicuramente legato alle pesanti conseguenze che gravano sul fornitore che omette di inviare la comunicazione o la invia con errori o parti non compilate.

È importante precisare che il fornitore che invia la comunicazione nei termini previsti è al riparo da ogni conseguenza di tipo sanzionatorio, anche nel caso in cui si dovesse successivamente scoprire che l'esportatore abituale non poteva legittimamente inviare al proprio fornitore la richiesta di non applicazione dell'Iva (oppure la richiesta si dimostrasse superiore al *plafond* disponibile).

Al contrario, il mancato o ritardato invio della comunicazione comporta in ogni caso l'applicazione di sanzioni che, tuttavia, sono più o meno gravi a seconda che sia stata o meno eseguita la fornitura senza applicazione dell'Iva.

In caso di esecuzione della fornitura, se l'esportatore abituale non poteva effettuare la richiesta per mancanza dei requisiti (dato non sempre conoscibile dal fornitore), scatta anche la responsabilità in solido del fornitore per il mancato pagamento dell'Iva da parte dell'esportatore.

Si riporta, di seguito, uno schema che riepiloga le sanzioni applicabili al fornitore nei casi di omesso o irregolare invio della comunicazione dati:

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Senza effettuazione di forniture in sospensione	➔	<b>Sanzione da € 258 a € 2.065</b>
Con effettuazione di forniture in sospensione "regolari"	➔	<b>Sanzione dal 100% al 200% dell'Iva non applicata</b>
Con effettuazione di forniture in sospensione "irregolari"	➔	<b>Sanzione dal 100% al 200% dell'Iva non applicata + responsabilità solidale per il mancato versamento dell'Iva da parte dell'esportatore abituale</b>

### Ravvedimento operoso

Anche per le sanzioni relative a violazioni commesse nei casi di omesso o irregolare invio della comunicazione telematica dati contenuti nelle lettere d'intento, trova applicazione l'istituto del ravvedimento operoso contemplato dall'art.13 del D.Lgs. n.472/97.

È la stessa Agenzia delle Entrate che al **paragrafo 5.5. della CM. n.41/E del 26/9/2005** ha ribadito che nell'ipotesi in cui la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione sia venuto a conoscenza, il cedente/prestatore può accedere all'istituto del ravvedimento, inviando per la prima volta la comunicazione, se omessa, o inviandola corretta, se errata, e versando la sanzione prevista dalla lettera b) del citato articolo 13 (oggi pari ad un ottavo del minimo) entro il termine di un anno dalla omissione o dall'errore.

In particolare, quindi, in caso di omesso o irregolare invio della comunicazione, le sanzioni ridotte da ravvedimento operoso sono le seguenti:

Senza effettuazione di forniture in sospensione	➔	<b>Sanzione pari a € 32,25</b>
Con effettuazione di forniture in sospensione "regolari"	➔	<b>Sanzione pari al 12,50% dell'Iva non applicata</b>
Con effettuazione di forniture in sospensione "irregolari"	➔	<b>Sanzione pari al 12,50% dell'Iva non applicata + responsabilità solidale per il mancato versamento dell'Iva da parte dell'esportatore abituale</b>

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

### **IL RAVVEDIMENTO DELLE SANZIONI NEI CASI DI ERRATA APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE**

#### **Le fattispecie interessate**

Per molte operazioni l'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto avviene in deroga al tradizionale meccanismo che vede nel debitore d'imposta colui che realizza l'operazione e cioè realizza la cessione del bene o presta un servizio. Si tratta, in particolare, delle seguenti fattispecie:

- acquisti di beni dalla Città del Vaticano e da San Marino
- estrazione di beni da depositi Iva
- acquisti di beni da soggetti non residenti
- acquisti di rottami e di altri materiali da recupero
- acquisti intracomunitari di beni e servizi
- subappalto nel settore edile
- acquisti di fabbricati strumentali

#### **Il meccanismo**

Nella citate operazioni, per espressa previsione normativa, debitore dell'imposta sul valore aggiunto è il cessionario in luogo del cedente nelle operazioni di cessioni di beni, ed il committente in luogo del prestatore nelle operazioni rappresentate da prestazioni di servizi.

Le difficoltà presenti nell'individuare correttamente le varie situazioni in precedenza elencate, inducono spesso gli operatori a commettere errori con un duplice rischio:

1. il rischio che venga negata (in capo al cessionario/committente) la detrazione dell'imposta erroneamente indicata sulla fattura da parte del cedente/prestatore tenuto invece all'applicazione del meccanismo del *reverse charge*;
2. il rischio di contestazione (sempre in capo al cessionario/committente) della mancata adozione della procedura di regolarizzazione prevista dall'art.6, co.8, lett. b) del D.Lgs. n.471/97, nel caso di ricevimento da parte del cedente/prestatore di fattura che erroneamente non riporta l'Iva, oltre all'ulteriore rischio, sempre per il cedente/prestatore, di vedersi irrogare le sanzioni di cui al comma 1 dell'art.6 del citato decreto (omessa fatturazione dell'Iva).

Si osserva che:

- mentre la prima violazione consegue ad una erronea interpretazione circa la corretta applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (e cioè chi era tenuto ad applicare tale meccanismo non lo pone in essere),
- la seconda violazione rappresenta il caso esattamente contrario e cioè la situazione di chi dovendo assoggettare l'operazione ad Iva, erroneamente non la applica. In quest'ultimo caso – ancorché l'errore è stato verosimilmente generato da un'errata interpretazione delle disposizioni che prevedono l'applicazione del *reverse charge* – risulta evidente che non si tratta di un errore commesso nell'applicazione di tale meccanismo essendo l'operazione estranea ad esso.

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

### Le sanzioni

Le sanzioni applicabili nei casi di errata applicazione del meccanismo del *reverse charge* sono contemplate principalmente dall'**art.6 del D.Lgs n.471/97** rubricato "**Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto**" e in particolare dal co.9-*bis* del medesimo articolo.

Queste, in sintesi, le principali caratteristiche di tale disposizione:

il comma 9-*bis* contempla solo talune fattispecie nelle quali trova applicazione il *reverse charge*, e in particolare quelle disciplinate dall'art.17 e dall'art.74 commi 7 e 8 del DPR n.633/72 (riguardanti la cessione dei rottami); quindi, il citato impianto sanzionatorio non riguarda, ad esempio, le violazioni commesse in relazione all'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile prevista per gli acquisti intracomunitari di beni;

per il mancato assolvimento dell'imposta mediante applicazione del sistema del *reverse charge* da parte del cessionario/committente viene prevista, a carico del medesimo, una specifica misura sanzionatoria proporzionale (contenuta nel primo periodo), distinta da quella (del tutto analoga, tranne che per il minimo edittale) contenuta nel comma 1 del medesimo art.6. La medesima misura trova applicazione anche nel caso di errato addebito dell'Iva da parte del cedente/prestatore che non provvede a versare l'imposta (secondo periodo);

per le violazioni contemplate nel secondo e terzo periodo della norma, è stata introdotta la solidarietà di entrambi i soggetti per l'imposta e per le sanzioni;

l'imposta assolta in modo irregolare (erroneamente addebitata), purché versata dal cedente/prestatore, dà comunque diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario/committente. Trattasi, sicuramente, dell'aspetto di maggiore interesse e di "sollievo" per i contribuenti virtuosi ed è giustificata dalla considerazione che in questo caso nessun danno all'Erario risulta arrecato;

quando l'Iva relativa ad operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge* viene assolta in modo irregolare c'è sempre e comunque una sanzione, che tiene ovviamente conto della gravità della violazione:

- proporzionale piena (dal 100% al 200%)
- proporzionale ridotta (3%)
- in misura fissa (€ 258);

la sanzione coinvolge sempre e comunque, ancorché solidalmente, il cessionario/committente che, nell'ipotesi di irregolare addebito dell'imposta da parte del cedente/prestatore, si trova nell'impossibilità di evitare l'applicazione delle sanzioni causate da un comportamento altrui. In tale ipotesi rientrerebbe tra gli obblighi del cessionario/committente assolvere l'imposta con il sistema del *reverse charge* (integrazione della fattura con Iva e doppia registrazione) e regolarizzare l'operazione presentando all'Ufficio delle entrate un "documento integrativo", astenendosi, a priori, dall'esercitare la detrazione dell'imposta erroneamente addebitata dal fornitore;

in capo al cedente/prestatore, la mancata fatturazione di operazioni soggette al *reverse charge* ai sensi

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

degli artt.17 e 74, commi 7 e 8, è sanzionata nella misura prevista dal comma 2 dell'art.6 del D.Lgs n.471/97 per le operazioni non imponibili o esenti (dal 5% al 10% del corrispettivo con minimo di € 516 ) e non, invece, dal 100% al 200% dell'imposta, con minimo edittale; nel caso di omessa fatturazione, rimane impregiudicato l'obbligo in capo al cessionario/committente di procedere con la procedura di regolarizzazione prevista dal comma 8, lett. a) (c.d. "autofattura denuncia" da presentare all'Agenzia delle Entrate), senza, però, procedere al versamento dell'Iva, applicando il *reverse charge*.

### La sanzione applicabile in assenza di danno per l'erario

Il terzo periodo del comma 9-bis recita quanto segue:

*"Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'art.19 del DPR n.633/72, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di € 258, e comunque non oltre € 10.000 per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo".*

La non chiara locuzione "qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore", contenuta nel terzo periodo della norma, che richiama la figura del cessionario o committente, sembra prestare il fianco ad una lettura che attrae nell'alveo applicativo della sanzione attenuata (3%) anche l'errata emissione di fattura senza Iva da parte del cedente/prestatore, che come già detto in premessa rappresenta un'operazione diversa da quella che interessa il meccanismo del *reverse charge*, laddove il cessionario/committente assolva l'imposta con tale sistema.

Tale lettura svuota, di fatto, la previsione di cui al precedente comma 8, lettera b) dell'art.6 che contempla, invece, l'ipotesi della regolarizzazione di "fattura irregolare" (con sanzione del 100%, versamento dell'Iva e coinvolgimento dell'Agenzia delle Entrate).

Considerati gli effetti travolgenti di una tale lettura, l'Agenzia delle Entrate si è affrettata a precisare, nella **C.M. n.12/E del 19/2/2008, punto 10.2**, che "le nuove ipotesi sanzionatorie previste dall'art.6, co.9-bis ... si applicano solo alle operazioni interessate dal regime dell'inversione contabile previste dagli articoli 17 e 74 del DPR n.633/72", e che, pertanto, non è ravvisabile "nessun superamento e/o abrogazione del comma 8 dell'art.6, ... la cui previsione sanzionatoria continua a trovare applicazione per le violazioni degli adempimenti previsti per fattispecie diverse da quelle cui torna astrattamente applicabile il regime dell'inversione contabile". L'applicabilità delle disposizioni del citato terzo periodo alle sole fattispecie "astrattamente" interessate dal *reverse charge* risulta confermata anche nel contesto della successiva **R.M. n.111/E del 28/3/2008**. Tutt'altro che facile sarà comunque stabilire quando una fattispecie si possa "astrattamente" considerare interessata dal meccanismo del *reverse charge*.

Inoltre, con la recente **risoluzione n. 140/E del 29 dicembre 2010** l'Agenzia delle Entrate è tornata a commentare la disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 9-bis, proprio con riferimento all'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso.

Confermando tale possibilità l'Agenzia afferma che "così come l'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento può limitarsi a contestare la sanzione, senza operare alcun recupero

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

*d'imposta né in capo al cedente, né in capo al cessionario – sempreché la stessa sia stata assolta, seppur irregolarmente – egualmente, in sede di ravvedimento la violazione commessa potrà essere sanata con il pagamento – in misura ridotta – della sola sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta, senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto. Pertanto, nel caso in questione, al fine di sanare la violazione commessa non sarebbe stato necessario emettere le note di credito.”*

Ciò significa che non è affatto necessario provvedere a rettificare i documenti emessi per rettificare la situazione, in quanto la fattispecie risulta comunque sanata con il pagamento della sanzione.

La risoluzione n.140/E/10 poi si sofferma su ulteriori aspetti:

1. la durata del tetto massimo dei 10.000 euro.
2. l'individuazione dell'imposta di riferimento cui commisurare la sanzione da ravvedere.

In merito alla prima questione l'Agenzia ha precisato che il limite massimo dei 10.000 euro oltre il quale la sanzione non può andare è riferito alle violazioni commesse negli anni 2008-2009-2010; pertanto, dalle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2011 tale disposizione ha cessato di avere applicazione. Inoltre, sempre con riferimento al limite dei 10.000 euro e per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2010, viene chiarito che tale importo assoluto rileverà anche nella determinazione di quanto dovuto in misura ridotta a titolo di ravvedimento, che, quindi, non potrà superare l'importo di € 1.000 per ciascuna violazione commessa.

Riguardo al secondo aspetto, l'Agenzia osserva che:

- la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'Iva a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da “assolvere”;
- la sanzione del 3% va commisurata all'importo complessivo dell'Iva relativa alle operazioni attive irregolarmente, determinata nella liquidazione mensile o trimestrale, con riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale tra il cedente e ciascun cessionario;
- laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanare per quante sono le liquidazioni interessate;
- l'importo minimo di € 258 e quello massimo di € 10000 (valido fino al 31/12/2010) irrogabili a titolo di sanzione, rileveranno con riferimento all'Iva sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica (così, ad esempio, nel caso in esame bisognerà considerare le liquidazioni di marzo, aprile e maggio) e, come già chiarito, avuto riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale;
- il ravvedimento si perfezionerà con il pagamento da parte del cedente o del cessionario, nel termine di cui al citato art.13, co.1, lett. b), del D.Lgs. n.472/97, della sanzione ridotta pari ad un decimo del 3% dell'imposta sulle operazioni attive irregolarmente, determinata in ciascuna liquidazione periodica.

Va ulteriormente osservato che la riduzione della sanzione del 3% ad un decimo (pari allo 0,30%) è valida solo per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011; per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011 la riduzione scende ad un ottavo e quindi la sanzione aumenta (allo

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

0,375%) per effetto delle modifiche apportate dai commi che vanno da 17 a 21 della L. n.220/10 (Legge Stabilità per il 2011).

### Le casistiche e il ravvedimento operoso

Vediamo ora di sintetizzare in forma schematica alcune ipotesi di violazioni legate all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

#### CASO 1

#### Iva addebitata irregolarmente dal cedente/prestatore nelle operazioni soggette a inversione contabile (o reverse charge)

<b>omesso versamento dell'Iva da parte del cedente/prestatore</b>	Sanzione dal 100% al 200% dell'imposta omessa con minimo di € 258 e responsabilità in solido del cessionario/committente per sanzione ed Iva (art.6, co.9-bis, secondo e quarto periodo, D.Lgs. n.471/97)
<b>versamento (irregolare) dell'Iva da parte del cedente/prestatore</b>	la sanzione di cui sopra si riduce al 3% dell'Iva irregolarmente assolta con minimo di € 258 (e non oltre € 10.000 per le irregolarità commesse nel triennio 2008-2009-2010), con responsabilità in solido del cessionario/committente per la sanzione, salvo il diritto di quest'ultimo a detrarre l'imposta (art.6, co.9-bis, terzo e quarto periodo, D.Lgs. n.471/97)

**Nota di variazione in diminuzione:** nel nuovo sistema sanzionatorio rimane impregiudicata la possibilità da parte del cedente/prestatore di regolarizzare l'errato addebito di Iva, con emissione, entro un anno dall'effettuazione dell'operazione, di nota di accredito ai sensi dell'art.26, co.3 del DPR n.633/72, con obbligo per il cessionario/committente di procedere con la conseguente variazione (in tal senso si era espressa la stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. n.11/E/07, punto 5.1).

**Regolarizzazione del cessionario/committente:** nella C.M. n.12/E del 19/2/2007, par.10.3, l'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che il cessionario o committente, per evitare l'applicazione della sanzione derivante dal comportamento fraudolento del fornitore (che non versa l'Iva erroneamente addebitata), può regolarizzare l'operazione presentando all'Ufficio delle Entrate competente un documento integrativo in duplice esemplare, recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione (da effettuare nei termini indicati dall'art.17, co.5, secondo periodo, del DPR n.633/72) e avendo cura di:

- non esercitare la detrazione dell'imposta erroneamente addebitata in fattura dal cedente;
- annotare il documento emesso secondo le regole dell'inversione contabile, ossia nel registro delle fatture emesse di cui all'art.23 del DPR n.633/72 ed in quello degli acquisti di cui al successivo art.25;
- liquidare l'imposta nei modi ordinari ed effettuare il versamento dell'eventuale imposta a debito emergente dall'operazione al verificarsi di cause di indetraibilità oggettiva o soggettiva.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

La precisazione fornita dalle Entrate trae spunto dal paventato contrasto della sanzione della solidarietà del cessionario/committente (di Iva e sanzioni), nel caso di irregolare addebito dell'imposta da parte del cedente/prestatore che ne omette il versamento, con il principio sancito dall'art.5 del D.Lgs n.472/97 della personalità della pena.

L'Agenzia nega l'esistenza di tale contrasto sostenendo che rientra tra gli obblighi del committente assolvere l'imposta con il *reverse charge*. Nonostante la procedura congegnata all'Agenzia appaia alquanto criticabile, considerata la riaffermazione dell'indetraibilità dell'Iva, va comunque osservato che nel caso di "dissidio" fra fornitore (che sostiene l'applicazione dell'Iva, fatturando in tal senso) e committente (che sostiene, invece, l'applicazione del *reverse charge*), nel gioco degli equilibri fra le parti, paventare, da parte di quest'ultimo, il ricorso alla procedura in oggetto potrebbe far pendere l'ago della bilancia per l'adozione del trattamento aderente delle proprie ragioni evitando così di dover "rinunciare alla detrazione dell'Iva addebitata e pagata" o, altrimenti, di dovere subire il rischio della sanzione solidale.

### CASO 2

#### Omessa (o ritardata) fatturazione e registrazione di operazioni soggette a inversione contabile (o *reverse charge*)

<b>Posizione del cedente/prestatore</b>	Sanzione da 5% a 10% dei corrispettivi, con minimo di L.1.000.000 (€ 516) (art.6, co.9- <i>bis</i> , secondo e quarto periodo, D.Lgs. n.471/97)
---	---

**Ravvedimento operoso:** il ravvedimento è eseguibile entro il termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Le sanzioni risultano così ridotte:

- per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011 la sanzione ridotta è pari al 0,50% (1/10 del 5%) del corrispettivo, con minimo di € 52 (art.13, co.1, lett. b) del D.Lgs. n.472/97);
- per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 la sanzione ridotta è pari al 0,625% (1/8 del 5%) del corrispettivo, con minimo di € 64 (art.13, co.1, lett.b), del D.Lgs. n.472/97);

Modalità:

- emissione e registrazione, ora per allora, della fattura omessa;
- versamento della sanzione ridotta per omessa fatturazione (cod. tributo 8904).

Si precisa che:

- l'importo dell'operazione regolarizzata dovrà essere indicato nella dichiarazione annuale Iva nella quale si sarebbe dovuto indicare l'operazione regolarmente documentata e registrata;
- diversamente, la dichiarazione annuale potrebbe originare casi di infedeltà.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### CASO 3

#### Omessa (o ritardata) applicazione dell'inversione contabile (o *reverse charge*) da parte del cessionario/committente

<b>Posizione del cessionario/committente che non assolve l'imposta con il <i>reverse charge</i></b>	Sanzione da 5% a 10% dei corrispettivi, con minimo di L.1.000.000 (€ 516) (art.6, co.9- <i>bis</i> , secondo e quarto periodo, D.Lgs. n.471/97)
---	---

**Ravvedimento operoso:** si ritiene che la violazione commessa dal cessionario/committente, consistente nella mancata applicazione del *reverse charge*, con riguardo alla fattura ricevuta senza addebito di Iva in applicazione del sistema del *reverse charge* sia ravvedibile, entro la scadenza della dichiarazione Iva relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, secondo le seguenti modalità:

- applicazione, ora per allora, dell'inversione contabile (integrazione fattura ricevuta e doppia registrazione);
- versamento della sanzione ridotta a 1/10 o a 1/8 della misura minima, a seconda che la violazione sia stata commessa prima o a partire dal 1° febbraio 2011, con modello F24 (codice 8904).

Si precisa che:

- nel caso di eventuale limitazione, dal lato passivo, alla detrazione Iva (e cioè nel caso in cui il cessionario/committente abbia una percentuale di pro-rata inferiore al 100%), andrà verificata la necessità di operare eventuali ed autonomi ravvedimenti per omessi versamenti sulle liquidazioni periodiche;
- l'importo dell'operazione regolarizzata dovrà essere indicato nella dichiarazione annuale Iva nella quale si sarebbe dovuto indicare l'operazione regolarmente documentata e registrata, diversamente la dichiarazione annuale potrebbe risultare infedele.

### CASO 4

#### Autofattura "denuncia" del cessionario/committente a seguito di omessa/irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore

<b>Mancato ricevimento di fattura omessa, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione</b> (Art.6, co.9- <i>bis</i> , ultimo periodo, D.Lgs n.471/97)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il cessionario/committente ha l'obbligo di regolarizzare, ai sensi del co.8, dell'art.6, l'omessa fatturazione da parte del cedente/prestatore, applicando comunque il meccanismo dell'inversione contabile.</li><li>• Rispetto a quanto sopra, ferma restando tempistica e gli altri adempimenti, non risulta pertanto necessario il versamento d'imposta.</li><li>• Per l'inadempimento si ritiene applicabili la sanzione di cui al co.8 e cioè una sanzione pari al 100% dell'imposta con minimo di € 258.</li></ul>
<b>Ricevimento di fattura irregolare</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>caso di mancato addebito di Iva dovuta</b></li></ul>

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

(Art.6, co.8, lett.b) D.Lgs n.471/97)	<p>Entro 30 giorni dalla registrazione:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) emissione di documento integrativo in duplice esemplare (autofattura) contenente i dati previsti per l'emissione delle fatture;</li><li>2) versamento della maggiore imposta (se si tratta di operazione imponibile) con F24, <u>codice tributo 9399</u>;</li><li>3) presentazione all'A.E. dei due esemplari e del mod.F24;</li><li>4) annotazione nel (solo) registro acquisti dell'esemplare restituito dall'Ufficio (corredato da attestazione di regolarizzazione).</li></ol> <p>Per l'inadempimento è prevista una sanzione pari al 100% dell'imposta con minimo di € 258.</p> <hr/> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>caso di irregolare addebito di Iva</b></li></ul> <p>Si veda quanto detto nel precedente CASO 1.</p>
---------------------------------------	--

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### IL RAVVEDIMENTO DEGLI ELENCHI INTRASTAT

#### **Gli elenchi Intrastat**

Dal 1° gennaio 1993, come stabilito dall'art.50, co.6, del D.L. n.331, i soggetti passivi Iva che effettuano cessioni/acquisti di beni in ambito comunitario devono compilare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie poste in essere.

#### **Ambito soggettivo**

Sono soggetti a tale obbligo *“i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*, ovvero i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, comprese le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da esse rese o ricevute.

L'ambito soggettivo ha subito un ampliamento nel 2010 quando il D.Lgs. n.18/10 ha introdotto l'art.7-ter del DPR n.633/72.

Da quel momento i soggetti passivi tenuti alla compilazione degli elenchi intrastat sono:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, ivi incluse le persone fisiche limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art.4, co.4, del DPR n.633/72, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

#### **Ambito oggettivo**

Come già anticipato l'ambito oggettivo è stato ampliato dal D.Lgs. n.18/10 che, recependo le previsioni comunitarie, ha esteso l'obbligo di compilazione degli elenchi anche alle:

- prestazioni di servizi rese a soggetti passivi UE;
- prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi UE.

La normativa nella precedente formulazione prevedeva l'obbligo, tutt'ora esistente, di presentazione degli elenchi:

- per le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni.

L'obbligo di comunicazione non trova invece applicazione per i servizi resi e ricevuti ex artt.7-*quater* e 7-*quinquies* del DPR n.633/72 quindi con riferimento alle prestazioni relative a beni immobili, alberghi, ristoranti, *catering*, alloggi vacanza, trasporto passeggeri, le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto nonché le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese fiere ed esposizioni. L'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi non riguarda inoltre le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

### Nuovi modelli

L'art.4 del D.M. 22 febbraio 2010 stabilisce che gli elenchi intrastat si compongono di una parte contenente dati di natura fiscale e di una parte contenente dati di natura statistica. Con determinazione n.22778, sempre del 22 febbraio 2010, sono stati approvati i nuovi modelli:

- Modello INTRA-1, relativo al frontespizio dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi resi registrati nel periodo;
- Modello INTRA-1 *bis*, sezione 1 – relativo alle cessioni di beni registrate nel periodo;
- Modello INTRA-1 *ter*, sezione 2 – relativo alle rettifiche delle cessioni di beni relative a periodi precedenti;
- Modello INTRA-1 *quater*, sezione 3 – relativo ai servizi resi registrati nel periodo;
- Modello INTRA-1 *quinquies*, sezione 4 – relativo alle rettifiche dei servizi resi indicati in sezioni 3 di periodi precedenti;
- Modello INTRA-2, relativo al frontespizio dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi ricevuti registrati nel periodo;
- Modello INTRA-2 *bis*, sezione 1 – relativo agli acquisti di beni registrati nel periodo;
- Modello INTRA-2 *ter*, sezione 2 – relativo alle rettifiche degli acquisti di beni relative a periodi precedenti;
- Modello INTRA-2 *quater*, sezione 3 – relativo ai servizi ricevuti registrati nel periodo;
- Modello INTRA-2 *quinquies*, sezione 4 – relativo alle rettifiche dei servizi ricevuti indicati in sezioni 3 di periodi precedenti.

### Scadenza e modalità di presentazione

La scadenza per la presentazione dei modelli intrastat mensili è il 25 del mese successivo a quello in cui hanno avuto luogo le operazioni, per i trimestrali il 25 del mese successivo al trimestre cui hanno avuto luogo le operazioni.

I modelli possono essere presentati esclusivamente attraverso canali telematici con spedizione da parte di intermediari abilitati o direttamente dalle aziende abilitate all'Agenzia delle Dogane.

### Periodicità degli elenchi

Secondo quanto disposto dall'art.2 del D.M. 22 febbraio 2010, la cadenza di presentazione dei modelli intrastat è:

- trimestrale per i soggetti che non hanno effettuato acquisti/cessioni intracomunitari di beni ovvero ricevuto/reso prestazioni di servizi intra-Ue per un ammontare superiore alla soglia dei 50.000 euro, per tipologia di operazioni, negli ultimi quattro trimestri rispetto a quello di riferimento;
- mensile per tutti gli altri .

Qualora la soglia dei 50.000 euro fosse oltrepassata nell'arco del trimestre, dovrà essere effettuato un cambio di periodicità di presentazione. In tal caso l'obbligo di presentazione mensile decorre dal mese successivo a quello in cui la soglia viene superata.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### Il ravvedimento

Ai sensi dell'art.13, D.Lgs. n.472/97, posto che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche il contribuente può regolarizzare errori ed omissioni entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

Il perfezionamento del ravvedimento avviene attraverso:

- la presentazione del modello precedentemente omesso,
- ovvero la nuova presentazione del modello errato inviato in precedenza,
- il pagamento della sanzione.

La sanzione, secondo il disposto dell'art.13, co.1, lett. b), è prevista in € 516 che si riduce ad 1/8, quindi ad € 64,00. Se la violazione fosse stata commessa prima del 1° febbraio 2011 la sanzione per il ravvedimento pari ad euro 516 verrebbe ridotta ad un decimo.

Il codice tributo da utilizzare sul modello F24 è 8911 (sanzione pecuniaria altre violazioni tributarie relative ad imposte sui redditi, relative imposte sostitutive, Irap e Iva) oppure il codice tributo 8904 (sanzione pecuniaria Iva).

Se non si ricorre al ravvedimento operoso le sanzioni applicabili agli elenchi intrastat sono le seguenti (art.11, D.Lgs. n.471/97, co.4):

omessa presentazione	➔	da € 516 a € 1.032 per ciascun elenco;
incompleta, inesatta, irregolare compilazione	➔	da € 516 a € 1.032 per ciascun elenco, tale sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta;
presentazione nel termine di 30 giorni dalla richiesta degli uffici incaricati del controllo	➔	da € 258 a € 516 per ciascun elenco.

Per le violazioni dei dati statistici (art.34, co.5, del D.L. n.41/95) l'omissione o inesattezza dei dati comporta l'applicazione della sanzione nella misura:

- da € 206 ad € 2.065 per le violazioni commesse da persone fisiche;
- da € 516 ad € 5.064 per le violazioni commesse da società od enti.

Dette sanzioni vengono ridotte alla metà se il contribuente ottempera alla richiesta d'integrazione dell'Ufficio.

L'istituto del ravvedimento operoso non trova applicazione in tema di violazioni statistiche.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### IL RAVVEDIMENTO DEL DIRITTO ANNUALE CCIAA E DELLA TASSA DI VIDIMAZIONE DEI LIBRI SOCIALI

#### Il ravvedimento del diritto camerale

Sono obbligati al pagamento del diritto annuale alla Camera di Commercio di competenza territoriale tutte le imprese iscritte o annotate nel Registro delle Imprese al 1° gennaio di ciascun anno, anche se poste in liquidazione. Nel caso di iscrizione in corso d'anno, per le imprese di nuova costituzione, il diritto è dovuto per l'intero importo e va versato entro 30 giorni dalla presentazione della domanda di iscrizione. Il versamento del diritto camerale deve avvenire in una unica soluzione entro il termine per il pagamento del primo acconto delle imposte sul reddito (quindi, ordinariamente, entro il 16 giugno ovvero entro il 16 luglio con la maggiorazione dello 0,4%).

Per il periodo di imposta 2011, per i soggetti per i quali sono stati elaborati gli studi di settore che hanno dichiarato ricavi o compensi inferiori ad € 5.164.569, il termine è stato prorogato al 6 luglio 2011.

Ai fini dell'effettuazione del ravvedimento operoso, la scadenza ordinaria da considerare è quella del 16 giugno di ciascun anno (o del primo giorno feriale successivo a tale data). Solo per il 2011 il termine è il 6 luglio 2011. Nel caso di unità locali ubicate in province diverse, il versamento dovrà essere effettuato distintamente con riferimento a ciascuna Camera di Commercio territorialmente competente. La misura delle sanzioni è individuata dall'art.4 del D.M. n.54/05. Le Camere di Commercio applicano la sanzione del 10% dell'importo dovuto in caso di versamento effettuato ma tardivamente rispetto alla scadenza originaria ovvero la sanzione dal 30% al 100% dell'importo dovuto nei casi di versamento omesso.

È fatta salva la facoltà di avvalersi ai sensi dell'art.6 del D.M. n.54/05 dell'istituto del ravvedimento, in caso di omessi versamenti, entro un anno dalla scadenza originaria del pagamento. Tale norma disciplina le aliquote da applicare alla sanzione da ravvedimento, prevedendo una riduzione delle sanzioni pari a quella del ravvedimento operoso in essere alla data di emanazione del D.M. n.54/05, cioè al:

**3,75%**  
dell'importo



se l'omesso versamento viene ravveduto entro 30 giorni dalla scadenza originaria;

**6%**  
dell'importo



se l'omesso versamento viene ravveduto oltre 30 giorni ed entro 1 anno dalla scadenza originaria.

Nel corso degli anni le misure delle sanzioni per omessi versamenti contenute nell'art.13 del D.Lgs. n.472/97 sono mutate, fino ad arrivare a quelle in vigore ad oggi, cioè al:

**3%**  
dell'importo



se l'omesso versamento viene ravveduto entro 30 giorni dalla scadenza originaria;

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

del primo giorno feriale successivo a tale data). Il versamento forfettario deve essere effettuato annualmente, prescindendo dal numero dei registri tenuti e dalle relative pagine nella misura di:

€ 309,87	➔	per la generalità delle società;
€ 516,46	➔	per le società con capitale sociale al 1° gennaio dell' anno di riferimento superiore a € 516.456,90.

In ipotesi di inizio dell'attività di impresa la tassa deve essere corrisposta prima della dichiarazione Iva di inizio attività.

Il ravvedimento operoso dell'omesso versamento della tassa di vidimazione dei libri sociali è disciplinato dall'art.13 del D.Lgs n.472/97. Le sanzioni, pertanto, sono quelle ordinarie:

3% dell'importo	➔	se l'omesso versamento viene ravveduto entro 30 giorni dalla scadenza originaria;
3,75% dell'importo	➔	se l'omesso versamento viene ravveduto oltre 30 giorni ed entro 1 anno dalla scadenza originaria.

Per il ravvedimento della tassa di vidimazione dei libri sociali vanno utilizzati due modelli di pagamento distinti:

- il modello F24 per effettuare il versamento della tassa e degli interessi al tasso legale maturati alla data del ravvedimento (sia tassa sia interessi vanno versati col medesimo codice tributo 7085);
- il modello F23 per effettuare il versamento della sanzione (con codice tributo 678T).

Si ricorda che, a differenza della modalità telematica di presentazione del modello F24, il pagamento del modello F23 deve avvenire presentando la triplice copia del medesimo in forma cartacea presso una banca o un ufficio postale.

### Esempio

La Gamma Srl, con capitale sociale € 120.000, ha regolarizzato il 30/9/2011 il mancato pagamento della tassa di vidimazione dei libri sociali (pari ad € 309,87) relativo all'anno 2011; tale versamento era in scadenza lo scorso 16/3/2011. La sanzione ridotta è pari al 3,75%. Il ravvedimento operoso si concretizza con il versamento, da effettuare nel medesimo giorno, del modello F24 con la tassa maggiorata degli interessi legali maturati e del modello F23 con la sanzione.

Calcolo interessi:

- $17/3/2011 - 30/9/2011 = € 309,87 * 1,5\% * 198/365 = € 2,52$

Il versamento degli interessi maturati assieme a quello della tassa va effettuato con il modello F24: nella compilazione del rigo con il codice tributo 7085, vanno sommati i due importi (€ 309,87 + € 2,52 = € 312,39):

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

### IL RAVVEDIMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO NELLE LOCAZIONI

Come noto tutti contratti di locazione e affitto di beni immobili (compresi quelli relativi a fondi rustici e quelli stipulati dai soggetti passivi Iva) devono essere obbligatoriamente registrati dall'affittuario (conduttore) o dal proprietario (locatore), qualunque sia l'ammontare del canone pattuito, versando le imposte dovute.

**Il termine per la registrazione** del contratto di locazione **è di 30 giorni dalla data di stipula** o dalla sua decorrenza (se anteriore). Se la durata del contratto non supera i 30 giorni complessivi nell'anno, non si è obbligati alla registrazione del contratto.

Sul punto, peraltro, è utile ricordare **che è stata introdotta a partire dal 2011** la "cedolare secca sugli affitti" che costituisce un regime facoltativo di tassazione e si applica in alternativa a quello ordinario. Si tratta di un'imposta che sostituisce quelle attualmente dovute sulle locazioni a uso abitativo, ossia imposta di registro, bollo, Irpef e relative addizionali. Per i contratti per i quali si opta per la "cedolare secca" non è dovuta, pertanto, l'imposta di registro né quella di bollo **permanendo unicamente l'obbligo di registrazione** che, se non effettuato o effettuato con ritardo, viene comunque sanzionato (l'importo dovuto andrà conteggiato sull'imposta di registro che avrebbe dovuto essere versata in assenza di opzione; si veda al riguardo l'esempio 2).

L'importo dell'imposta di registro dovuta varia a seconda dell'immobile locato o affittato come evidenziato nella sottostante tabella. Il versamento per la prima annualità non può essere inferiore a € 67.

IMMOBILE	PERCENTUALE
Fabbricati a uso abitativo	2% del canone annuo moltiplicato per il numero delle annualità
Fabbricati strumentali per natura	1% del canone annuo, se la locazione è effettuata da soggetti passivi Iva
	2% del canone, negli altri casi
Fondi rustici	0,50% del corrispettivo annuo moltiplicato per il numero delle annualità
Altri immobili	2% del corrispettivo annuo moltiplicato per il numero delle annualità

Per le cessioni, proroghe e risoluzioni di contratti registrati, gli interessati (locatore e conduttore) devono versare l'imposta dovuta, con il modello F23, entro 30 giorni e, nei successivi 20, presentare l'attestato di versamento all'ufficio dove era stato presentato il contratto nonché l'apposito modello (denominato 69) nel quale si indica la tipologia di evento oggetto di denuncia. Sia la registrazione del contratto che il versamento dell'imposta può essere fatto oltre che nel modo tradizionale anche telematicamente. La procedura di registrazione telematica, peraltro, è obbligatoria per i possessori di oltre 100 immobili ed è facoltativa per tutti gli altri contribuenti.

Le violazioni aventi ad oggetto i contratti di locazione possono essere idealmente suddivise come segue:

- tardivo pagamento dell'imposta;

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

- tardiva registrazione del contratto.

In relazione alla tipologia di violazione varia anche la sanzione applicabile secondo quanto riassunto nel seguente schema:

omessa registrazione del contratto	➔	<b>dal 120% al 240% dell'imposta dovuta</b>
tardivo versamento dell'imposta	➔	<b>30% dell'imposta versata in ritardo</b>

Al fine di combattere il fenomeno dell'evasione nel settore immobiliare è importante ricordare che sono state introdotte nuove sanzioni accessorie molto pesanti a carico di coloro che non registrano entro i termini di legge (o che lo fanno in ritardo) un contratto di locazione in base alle quali si determinano effetti negativi sulle future vicende del rapporto tra locatario e locatore. È ora previsto, infatti, che per i citati contratti:

- la durata del contratto viene stabilita dalla legge in 4 anni a decorrere dalla data di registrazione (volontaria o d'ufficio) i contratti di locazione si rinnovano automaticamente alla scadenza per un periodo di 4 anni;
- a decorrere dalla registrazione del contratto, il canone è fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento, che trova applicazione dall'anno successivo in base al 75% dell'aumento degli indici Istat.

Sono state, inoltre, raddoppiate le sanzioni (che vanno ora dal 200% al 400% della maggiore imposta dovuta) a carico dei locatori in caso di omessa o infedele dichiarazione relativamente ai proventi immobiliari. Laddove il contribuente volesse avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso si dovrà operare come segue<sup>1</sup>:

**1. tardiva registrazione del contratto** la violazione può essere regolarizzata:

- entro novanta giorni dal termine di scadenza previsto, con il versamento della sanzione del 12% (1/10 del 120%); entro il medesimo termine si deva anche presentare l'atto alla registrazione;
- entro un anno dal termine di scadenza previsto, con il versamento della sanzione del 15% (1/8 del 120%); entro il medesimo termine si deva anche presentare l'atto alla registrazione;

**2. tardivo versamento dell'imposta** la violazione può essere regolarizzata:

- entro trenta giorni dal termine di scadenza previsto, con il versamento della sanzione del 3% (1/10 del 30%);
- entro un anno dal termine di scadenza previsto, con il versamento della sanzione del 3,75% (1/8 del 30%).

Oltre alla sanzione ridotta, ovviamente, il contribuente dovrà provvedere anche al versamento dell'imposta e degli interessi dovuti al saggio legale per i giorni di ritardo. Il versamento di quanto dovuto deve avvenire utilizzando il modello F23 nel quale andranno indicati i codici specifici come evidenziato nella seguente tabella riassuntiva.

<sup>1</sup> Per le violazioni commesse entro il 31/1/2011 la riduzione della sanzione sarà quella più favorevole al contribuente, ante Finanziaria 2011, pari a 1/12 (ravvedimento "breve") ovvero 1/10 (ravvedimento "lungo").

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

CODICE	DESCRIZIONE	NOTE
107T	imposta registro (intero periodo)	Da utilizzare quando si versa l'imposta di registro per l'intera durata del contratto
115T	imposta registro prima annualità	Da utilizzare quando si versa l'imposta di registro per il primo anno di durata del contratto
114T	proroga	In caso di rinnovo (tacito od esplicito) di un contratto per una durata pari a quella pattuita alla prima stipula.
113T	risoluzione	In caso di cessazione del contratto prima della data pattuita non causata da morte dell'inquilino (o acquisto da parte dello stesso dell'immobile)
112T	imposta registro annualità successive	Da utilizzare quando si versa l'imposta di registro relativa ad uno degli anni di durata del contratto successivi al primo
110T	cessione	Quando cambia uno dei contraenti ed il contratto resta il medesimo.
112T	rinnovo	Per le scadenze intermedie tra la registrazione e scadenza (o proroga)
671T	sanzione	
731T	interessi	

### Esempio 1

Il sig. Rossi Mario è proprietario di un immobile commerciale affittato con contratto di locazione avente la seguente decorrenza 1/7/2008 – 30/6/2014. In data 30/7/2011 si dimentica di versare l'imposta di registro per l'annualità in scadenza. Il canone di locazione mensile per l'annualità 01/07/2011 – 30/6/2012 è di € 1.500,00.

L'imposta dovuta era pari a  $(1.500 \times 12) = 18.000 \times 2\% = € 360$

Ipotizzando che in data 30.10.2011 si provveda ad effettuare ravvedimento operoso si dovrà operare come segue:

- sanzione  $(360 \times 30\%) = € 108$  ridotta a 1/8 ovvero € 13,50 da versare utilizzando il codice tributo 671T
- interessi dovuti  $(18.000 \times 92 \times 1,50/36500) = € 68,05$  da versare utilizzando il codice tributo 731T

In caso di tardiva registrazione del contratto per il quale è stata esercitata l'opzione per la "cedolare secca" l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le parti restano comunque tenute al versamento delle sanzioni commisurate all'imposta di registro calcolata sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, ancorché il pagamento di detta imposta, per effetto dell'opzione, sia sostituito dal pagamento della cedolare secca.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI



# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### Esempio 2

Contratto di locazione stipulato il 1 giugno 2011, di durata pari a 4 anni, i cui termini di registrazione sono decorsi il 30 giugno 2011. Corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto € 30.000. Registrazione effettuata in data 10 agosto 2011 ed opzione per il regime della cedolare secca per l'intera durata del contratto.

- Si applica la sanzione minima del 120%.
- Imposta di registro calcolata sul corrispettivo pattuito  $30.000 \times 2\% = 600$
- Sanzione =  $600 \times 120\% = 720$  che viene ridotta ad 1/8 ovvero euro 90 codice tributo 731T

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### II RAVVEDIMENTO IN TEMA DI BLACK LIST

#### **L'obbligo di comunicazione delle operazioni**

Con l'art.1, commi da 1 a 3, del D.L. n.40/10 il Legislatore ha introdotto nel nostro sistema legislativo un nuovo adempimento avente lo scopo di contrastare le frodi fiscali.

Con decorrenza 1° luglio 2010 i soggetti passivi nazionali dovranno comunicare periodicamente con modalità telematica all'Agenzia delle Entrate gli acquisti e le cessioni di beni e servizi posti in essere con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori individuati dal D.M. 4 maggio 1999 (come modificato dal D.M. 27 luglio 2010) e dal D.M. 21 novembre ovvero con i paesi elencati nella c.d. *black list*.

Sono soggette alla comunicazione anche le operazioni rese o ricevute da rappresentanti fiscali o stabili organizzazioni, in Italia o altro Paese non *black list*, di soggetto stabilito in un paese *black list* (es: l'operatore di Monaco che ha il rappresentante fiscale in Francia).

---

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

### La *black list*

I paesi rientranti nella *black list* sono:

Europa	Asia	Africa
Svizzera	Libano	Liberia
Liechtenstein	Bahreïn	Gibuti
Lussemburgo	Emirati Arabi Uniti	Kenia
San Marino	Oman	Angola
Monaco	Maldive	Mauritius
Andorra	Hong Kong	Seychelles
Gibilterra	Macao	Sant'Elena
Isola di Man	Taiwan	
Jersey (Isole del Canale)	Malaysia	
Guernsey (Isole del Canale)	Brunei	
Alderney (Isole del Canale)	Singapore	
Herm (Isole del Canale)	Filippine	
Sark (Isole del Canale)		
Americhe		Oceania
Anguilla	Grenada	Isole Cook
Antigua	Montserrat	Isole Marshall
Antille Olandesi	Saint Kitts e Nevis	Kiribati
Aruba	Saint Lucia	Nauru
Bahamas	Saint Vincent e Grenadine	Niue
Barbados	Portorico	Nuova Caledonia
Barbuda	Giamaica	Polinesia francese
Bermuda	Guatemala	Salomone
Dominica	Belize	Samoa
Isole Cayman	Costarica	Tonga
Isole Turks e Caicos	Panama	Tuvalu
Isole Vergini britanniche	Ecuador	Vanuatu
Isole Vergini statunitensi	Uruguay	

### Soggetti obbligati

Sono tenuti alla presentazione della comunicazione i soggetti passivi che:

- operano in regime d'impresa;
- operano nell'esercizio di arti e professioni;
- gli enti non commerciali (escluse le operazioni istituzionali);
- i contribuenti non residenti identificati direttamente in Italia, che hanno in Italia il proprio rappresentante fiscale, ovvero hanno in Italia una stabile organizzazione. La comunicazione per questi soggetti sarà limitata alle sole operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

### Soggetti esonerati

Sono esonerati dalla presentazione della comunicazione:

- i contribuenti minimi;
- i contribuenti che applicano il regime delle neoattività (art 13, L. n.388/00 c.d. forfettino).

### Operazioni rilevanti

Sono oggetto di comunicazione:

- le cessioni di beni comprese le esportazioni (anche se transitano attraverso deposito fiscale Iva);
- gli acquisti di beni comprese le importazioni (anche se transitano attraverso deposito fiscale Iva);
- le prestazioni di servizi rese e ricevute.

Vanno comunicate le operazioni:

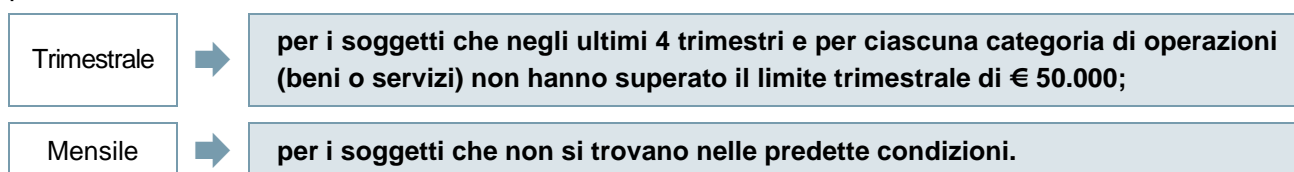
- imponibili,
- non imponibili
- esenti (tranne le operazioni effettuate da soggetti che applicano la dispensa di cui all'art.36-*bis* del DPR n.633/72)
- non soggette per carenza del requisito territoriale (art.7-*ter*, 7-*quater* o 7-*quinqies*) anche se esse non comportano obbligo di registrazione di alcun documento ai fini Iva.

Le operazioni in *reverse charge*, devono essere inserite tra le operazioni passive, sono quindi da indicare tra gli acquisti di beni ovvero tra le prestazioni di servizi ricevute.

### Presentazione della comunicazione

Con il D.M. 30 marzo 2010 sono state stabilite modalità e termini di presentazione della comunicazione, con provvedimento n.85352/10 del 28 maggio 2010 è stato approvato il modello per l'invio telematico.

L'invio, **che deve avvenire l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento**, avrà periodicità:



La cadenza sarà trimestrale anche per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri sempre che in tali trimestri non abbiano realizzato, per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale superiore a € 50.000.

Per inizio dell'attività si intende l'attribuzione del numero di partita Iva.

I soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione trimestralmente possono optare per la presentazione mensile, la scelta ha valenza per l'intero anno solare.

In caso di superamento della soglia di € 50.000, a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata, la comunicazione deve essere presentata con periodicità mensile.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3

TEL. 0171.630901

FAX 0171.631614

12100 CUNEO

Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)

e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA

01748660048

### Determinazione dell'operazione

L'operazione deve essere inserita nell'elenco relativo al mese o trimestre in cui è avvenuta la registrazione nei registri Iva ovvero, se precedente, nelle scritture contabili obbligatorie.

Per le prestazioni di servizi non territoriali che vanno inserite nell'elenco anche in assenza di obbligo di emissione della fattura, il momento rilevante ai fini della comunicazione, è quello della registrazione della operazione nelle scritture contabili obbligatorie ovvero quello del pagamento da parte dell'operatore economico.

### Il ravvedimento

Nelle istruzioni per la compilazione del "modello di comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata" è prevista la possibilità di rettificare o integrare, senza sanzioni, una comunicazione già presentata ripresentando un nuovo modello completo avendo cura di barrare la casella "Comunicazione integrativa". L'invio dovrà avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione.

Trascorso tale termine senza che sia stata inviata alcuna comunicazione, nel caso in cui non siano intervenuti accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di controllo di cui si sia a conoscenza, ovvero nel caso in cui la comunicazione originaria fosse stata omessa, come specificato dalla C.M. n.2/E del 28 gennaio 2011, è possibile adire al ravvedimento operoso ex art.13, co.1, lett. b), del D.Lgs. n.472/97.

Il ravvedimento può essere utilizzato entro il termine di un anno dall'omissione o dall'errore, per il perfezionamento dello stesso, oltre a trasmettere la comunicazione completa di tutte le sue parti, senza barrare la casella "Comunicazione integrativa" (anche in caso di omissione), occorre versare la sanzione prevista in € 516 che si riduce ad 1/8, quindi ad € 64,00. Il codice tributo da utilizzare è il 8911.

Se la violazione fosse stata commessa prima del 1° febbraio 2011 la sanzione per il ravvedimento pari ad € 516 verrebbe ridotta ad un decimo.

	SPEDIZIONE	ADEMPIMENTI	SANZIONE
errata comunicazione	entro l'ultimo giorno del mese successivo	barro la casella "Comunicazione integrativa"	nessuna
	entro il termine di un anno dall'errore	ravvedimento operoso	1/8 di € 516
omessa comunicazione	SPEDIZIONE	ADEMPIMENTI	SANZIONE
	entro il termine di un anno dall'omissione	ravvedimento operoso	1/8 di € 516

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

# STUDIO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

## GENTA & CAPPA

VIA VITTORIO AMEDEO II, 3  
TEL. 0171.630901  
FAX 0171.631614  
12100 CUNEO  
Sito Internet: [www.gentaecappa.it](http://www.gentaecappa.it)  
e-mail: [info@gentaecappa.it](mailto:info@gentaecappa.it)

COD. FISC. e PART. IVA  
01748660048

### IL RAVVEDIMENTO DELL'“F24 A ZERO”

Una situazione particolare di presentazione del modello F24 è il cosiddetto “F24 a zero”, ossia un modello di versamento che non presenta importi da versare in quanto tutti i debiti in esso esposti vengono onorati dal contribuente utilizzando crediti in compensazione. Al riguardo si ricorda che chi opera una compensazione deve sempre e comunque presentare il modello F24, anche quando esso ha un saldo pari a zero: attraverso la presentazione del modello si comunica infatti all'A.F. l'utilizzo di determinati crediti per l'azzeramento di altri debiti. Senza la presentazione di tale modello gli Uffici Finanziari non avrebbero infatti modo di verificare l'avvenuta compensazione. Proprio per tale motivo l'omessa presentazione del modello F24 a zero prevede comunque una sanzione: anche se non si è provocato un danno materiale all'erario, tale omissione del contribuente è di ostacolo all'attività di verifica da parte del contribuente:

la sanzione è pari ad € 51	➔	se il ritardo di presentazione non supera i 5 giorni lavorativi;
la sanzione è pari ad € 154	➔	se il ritardo è superiore ai 5 giorni lavorativi.

Anche tali sanzioni possono essere definite tramite l'istituto del ravvedimento operoso, utilizzando il codice tributo 8911 nella sezione erario. Per regolarizzare questa violazione è necessario:

- presentare il modello F24 entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione;
- versare una sanzione ridotta, pari a:
  - per violazioni commesse entro il 31/1/2011
    - € 5 (1/10 di € 51), se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi;
    - € 15 (1/10 di € 154), se il modello è presentato entro un anno.
  - per violazioni commesse dal 1/2/2011
    - € 6 (1/8 di € 51), se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi;
    - € 19 (1/8 di € 154), se il modello è presentato entro un anno.

SEZIONE ERARIO											
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati					
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>		<b>8911</b>		<b>2011</b>	<b>19,00</b>						
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>											
<b>ALTRI TRIBUTI E</b>											
<b>INTERESSI</b>											
codice ufficio	codice atto										<b>+/- SALDO (A-B)</b>
					<b>TOTALE A</b>	<b>19,00</b>	<b>B</b>				<b>19,00</b>

Anche la sanzione specifica per ritardato versamento potrà essere versata utilizzando un credito in compensazione.

## GENTA & CAPPA

RAGIONIERE TRIBUTARISTA & RAGIONIERE COMMERCIALISTA  
ISCRITTI AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI