

Edizione di martedì 10 dicembre 2013

LAVORO E PREVIDENZA

[**Esclusi da contribuzione obbligatoria Inps i proventi da sfruttamento del diritto d'autore**](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

EDITORIALI

[**Un mestiere difficile, ma non “molliamo”**](#)

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

IVA

[**Buoni “regalo”: chiarito il trattamento IVA resta il dubbio ai fini redditi**](#)

di Luca Caramaschi

PENALE TRIBUTARIO

[**Fatture false: confisca per equivalente solo in presenza di danno per l'Erario**](#)

di Adriana Padula

IMPOSTE SUL REDDITO

[**Gli acconti 2013 e la possibilità del ravvedimento “super economico”**](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

LAVORO E PREVIDENZA

Esclusi da contribuzione obbligatoria Inps i proventi da sfruttamento del diritto d'autore

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Con il **messaggio n. 19435/2013** l'**Inps esclude** espressamente la debenza di qualsiasi **versamento contributivo**, anche alla gestione separata, per i compensi percepiti a titolo di **sfruttamento economico del diritto d'autore** da parte di soggetti **lavoratori autonomi non iscritti ad alcuna cassa previdenziale** dei professionisti e **non rientranti** nelle categorie degli artisti **iscritti al fondo pensioni lavoratori dello spettacolo ex Enpals**.

Rivedendo la posizione precedentemente assunta al riguardo con il **messaggio 14712 del 18 settembre 2013**, a seguito di approfondimenti effettuati in relazione all'analisi di fattispecie concrete, l'istituto nazionale di previdenza ravvisa l'esigenza di **corregge le indicazioni diramate a supporto dell'attività di accertamento di irregolarità contributive** in riferimento al trattamento delle somme percepite a titolo di compenso per lo sfruttamento economico del diritto d'autore e del diritto all'immagine e offre, ribadendo quanto già in precedenza ricostruito, un interessante quadro normativo in merito al **trattamento fiscale e contributivo dovuto** in relazione a simili proventi.

Ricorda il messaggio che, **sul piano tributario**, il compenso per lo sfruttamento economico del diritto di autore è assoggettato a diversa imposizione a seconda che risulti percepito:

- a) **dall'autore**;
- b) da **aventi causa** a titolo gratuito (ad esempio eredi o legatari dell'autore);
- c) da soggetti che abbiano **acquisito a titolo oneroso** l'utilizzazione economica del diritto medesimo.

Nel primo caso, la percezione da parte dell'autore del compenso per l'utilizzazione economica del diritto di autore configura, salvo che si tratti di proventi conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale ovvero assimilabili ai redditi di lavoro dipendente, esercizio abituale di arti o professioni e comporta il trattamento del compenso medesimo alla stregua di **reddito di lavoro autonomo**. Per la determinazione del reddito imponibile, all'importo del compenso si applica una deduzione forfettaria delle spese di produzione pari al 25% (per contribuenti con età superiore a 35 anni) ovvero al 40% (per contribuenti con età pari o inferiore a 35 anni)

della misura del compenso medesimo (cfr. art. 54, co. 8, primo periodo, TUIR).

Nel **secondo caso** il compenso rientra nella categoria dei **redditi diversi** e costituisce reddito **imponibile per l'intero importo**, mentre nel **terzo caso** rientra nella categoria dei **redditi diversi** ma all'importo lordo del compenso si applica una **deduzione forfettaria** delle spese di produzione **in misura pari al 25% del suo importo** (art. 71, TUIR).

Sotto il **profilo previdenziale**, invece, il reddito per lo sfruttamento economico del diritto di autore risulta soggetto ad imposizione **esclusivamente laddove derivi dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, di arti e professioni**, e sia quindi percepito direttamente dall'autore (fatti salvi i rari casi in cui è assimilato al reddito di lavoro dipendente e, pertanto, soggetto a tassazione da parte del datore di lavoro), pertanto, deve rientrare ai fini previdenziali all'interno in una delle seguenti fattispecie:

1. un **libero professionista iscritto ad una delle forme previdenziali** previste dal D.Lgs. n. 509/1994 e dal D.Lgs. n. 103/1996 (Casse dei professionisti);
2. **artista iscritto al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo ex ENPALS (Fpls);**
3. si tratta di un **lavoratore autonomo non iscritto** ad una delle Casse dei professionisti e non rientrante nelle categorie degli artisti di cui al punto 2.

Nel primo caso, l'obbligo contributivo sussiste nei limiti e sulla base delle regolamentazioni adottate dalle singole Casse; nel **secondo caso**, invece, l'obbligo contributivo (e informativo) sussiste in capo al datore di lavoro, con diritto di rivalsa nei limiti della contribuzione posta a carico del lavoratore (aliquota vigente 9,19% incrementata al 10,19% per la parte di compenso che supera la misura prevista dall'art. 3-ter del D.L. n. 384/1992 convertito dalla L. n. 438/1992).

Nel terzo e ultimo caso l'Inps aveva **precedentemente prospettato l'assoggettamento** a contribuzione previdenziale afferente **alla Gestione separata** ex art. 2, comma 26, L. n. 335/1995. In effetti, però, si corregge l'istituto con l'ultimo messaggio, “*la norma istitutiva della predetta Gestione separata contempla, tra i soggetti obbligati al versamento, oltre a coloro che producono reddito da lavoro autonomo (ex art. 53, comma 1 del TUIR), anche coloro che producono i redditi di cui all'art. art. 50, comma 1, lett. c)-bis – del TUIR, mentre il reddito sul diritto d'autore è regolato dalla lettera b) dell'art. 53, comma 2 del TUIR.*

Pertanto, il compenso percepito per lo sfruttamento economico del diritto di autore da parte lavoratore autonomo non iscritto al Fpls né ad una Cassa Professionale è **escluso da qualsiasi obbligo contributivo, anche nei confronti della Gestione separata** ex art. 2, comma 26, L. n. 335/1995”.

EDITORIALI

Un mestiere difficile, ma non “molliamo”

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

Sarà il **periodo non propizio dal punto di vista economico**, sarà il continuo turbinio di **adempimenti, scadenze, proroghe, “tolleranze”** e chi più ne ha più ne metta, ma **stiamo ricevendo molte mail dai lettori** che ci segnalano **situazioni di estrema difficoltà**, manifestano il loro scoramento e propongono possibili **azioni di protesta “pacifica”**.

A noi non resta che raccoglierle, condividerle in tutto o in parte, e **proporle alla vostra attenzione** in forma anonima (non avendo richiesto l'autorizzazione alla pubblicazione dei nomi); in fondo, ci siamo detti, non contano le generalità del singolo promotore, ma rileva il riscontro di un sia pur minimo fermento della categoria. Anche il solo fatto di sapere che qualcuno dedica parte del suo prezioso tempo per pensare a possibili soluzioni e condividerle, a noi sembra estremamente positivo.

Cominciamo con la comunicazione di **Mario** che lamenta una **assoluta immobilità della categoria**, indicando tra le righe, la necessità di un completo cambio di mentalità. La sua riflessione è partorita da una conversazione “percepita” nei corridoi di un ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate; protagonisti due funzionari, oggetto della discussione i commercialisti. *“Si lamentano, si lamentano, tanto lo sappiamo. Si lamentano sempre, ma poi fanno sempre tutto: dovrebbero ringraziarci dato che con questi adempimenti incasseranno chissà quanti soldi....”*.

E' scontata la buona fede, che lo stesso lettore attribuisce ai dialoganti; meno scontato è il fatto che **gli adempimenti si facciano per incassare le parcelle**. Spesso i clienti non percepiscono come consulenza “tangibile” uno spesometro, un ricalcolo degli acconti “sul filo di lana”, un saldo IMU al buio; più concretamente, vorrebbero **sapere per tempo quanto e come debbono pagare**, altrimenti pensano che il proprio commercialista non è adeguatamente organizzato e preparato. E poi, sul versante del compenso, quanto possiamo far pagare al cliente per il ricalcolo di una delega con la quale si devono pagare 80,81 euro (caso che abbiamo qui sulla scrivania mentre scriviamo?); eppure il tempo è stato dedicato anche a questo adempimento e, alla fine, finirà per gravare sulle nostre spalle (altro che compenso!).

Un secondo intervento di cui vi diamo atto è di **natura più “sovversiva”** ed il collega **Gennaro** anno libero da adempimenti e scadenze, propone una soluzione ad impatto forte, sia pure senza sconfinare nelle sciopero fiscale o verso inadempimenti che rischino di produrre sanzioni per il contribuente. Per far capire quanto sia preziosa la collaborazione della

categoria professionale, propone di **inviare tutti i modelli F24 con codici tributo errati**, facendo seguire una miriade di lettere di cambio codice all'Agenzia, al **fine di creare un intasamento generale del sistema**. Con il "rumore" della confusione, dunque, si propone di vincere la "sordità" dell'Amministrazione.

E noi, che possiamo dire? Da un lato riscontrare (e lo stiamo scrivendo da molte settimane) che l'attuale impostazione proprio non funziona, in quanto si ha una percezione netta di completo **disinteresse per chi opera nel settore amministrativo e tributario**. Tale disinteresse, peraltro, si rinvie, dapprima, nella categoria politica, poiché le norme le scrivono il Governo ed il Parlamento (si scusi l'ordine invertito, ma questo sta accadendo da diversi anni ...). In seconda battuta, ciò che viene fatto oggetto di delegificazione a favore della amministrazione finanziaria è gestito con una **approssimazione** che, vista con occhi tecnici, non può che spaventare.

Per superare lo stallo attuale **appare indispensabile una voce forte e comune (a livello istituzionale)** che si alzi in modo deciso, sempre rimanendo sul versante tecnico; non possiamo pensare di tacere il pensiero della categoria in merito agli adempimenti che si debbono compiere. Non bisogna temere di "guastare" i rapporti (anche se, onestamente, non vediamo cosa si possa ormai guastare) rivendicando e rendendo pubblica l'inutilità di alcune cose, la impraticabilità di altre o la erroneità di altre ancora. Con tale forma di comunicazione, non solo si rende esplicito il malessere della categoria, ma si comunica ai contribuenti che il Fisco esige qualche cosa di troppo da loro, non solo in termini di imposte ma anche di adempimenti (quindi in termini di costi che dovranno sopportare).

Ovviamente noi siamo disponibili a fare da **cassa di risonanza ad iniziative che siano indirizzate verso l'obiettivo sopra descritto**, oltre che a suggerire possibili soluzioni tecniche per le materie di nostra competenza. Per ora, però, manca ancora "la voce forte e comune" e manca il "**megafono**" istituzionale.

IVA

Buoni “regalo”: chiarito il trattamento IVA resta il dubbio ai fini redditi

di Luca Caramaschi

L'avvicinarsi del **periodo natalizio** è occasione per molte aziende, al fine di **promuovere** la propria **immagine** o di consolidare i rapporti con le persone che fanno parte della**organizzazione aziendale**, di omaggiare i propri clienti e/o dipendenti di **buoni o voucher** utilizzabili per l'**acquisto di determinati beni o servizi**. Rispetto all'omaggio tradizionale (tipicamente il **cesto natalizio**) sono infatti di recente apparsi sul mercato **strumenti promozionali** che vengono omaggiati prevalentemente ai propri clienti, ma che vengono anche utilizzati quale forma di **incentivazione** del proprio personale dipendente, e che assicurano la fruizione di determinati servizi o l'acquisto di determinati beni.

E' il caso, ad esempio, dell'azienda che omaggia "**cofanetti regalo**" in occasione di ricorrenze o festività. Detti buoni regalo possono essere spesi per ottenere beni o servizi, con **diverse aliquote** e regimi Iva applicabili (degustazioni gastronomiche, trattamenti presso centri benessere, biglietti per eventi sportivi o musicali, eccetera).

La **disciplina** di tali strumenti ha vissuto, in particolare sotto il profilo del loro corretto inquadramento fiscale, momenti di incertezza, fino a quando la stessa ha formato oggetto di uno **specifico intervento** da parte dell'Agenzia delle entrate con la [R.M. 21/E del 22 febbraio 2011](#).

In tale documento di **prassi**, limitato all'indagine circa il **corretto** trattamento ai fini Iva, l'Agenzia delle entrate ha esteso alla categoria dei buoni acquisto o regalo, tra cui si ritiene rientri a pieno titolo anche la casistica delle cosiddette "**smart box**" (acquistabili presso le librerie, le edicole, gli ipermercati, ecc.), le **considerazioni** a suo tempo effettuate dall'Amministrazione finanziaria in merito ai c.d. "**buoni benzina**" con le **circolari 1° agosto 1974 n. 502598 e n.27 del 9 agosto 1976**. In virtù di tale assimilazione i voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi vanno considerati quali semplici **documenti di legittimazione** ai sensi dell'art. 2002 del Codice civile e non, invece, quali **titoli rappresentativi di merce**.

In base alla seguente interpretazione, dunque, la circolazione del buono **non comporta** un'anticipazione della cessione del bene e **non assume**, pertanto, rilevanza ai fini Iva. Tale **conclusione** appare, inoltre, ulteriormente ribadita nel caso specifico delle "**smart box**", operazione nella quale è prevista la possibilità per il **consumatore** di scegliere il bene da

acquistare tra una moltitudine di beni/servizi, situazione che renderebbe comunque impossibile l'individuazione a priori del bene oggetto di cessione. Il voucher contenuto nella "smart box", quindi, deve essere considerato dal **singolo venditore** quale una diversa **modalità di pagamento** da parte del cliente dell'intero **prezzo di vendita** del bene o servizio acquistato.

Al momento della vendita del bene, quindi, il venditore è tenuto ad emettere nei confronti del cliente che ha presentato il voucher, **scontrino/fattura** con riferimento all'intero **corrispettivo di vendita**, con conseguente **addebito dell'Iva** sull'intera base imponibile, prescindendo dal fatto che parte del corrispettivo verrà pagato successivamente dal soggetto emittente del voucher. Il **successivo rimborso** da parte della società emittente del valore facciale del voucher costituisce, invece, un'operazione non rilevante ai fini Iva ai sensi dell'art.2 terzo comma lettera a) del DPR 633/1972 (cessioni aventi ad oggetto denaro o crediti in denaro), come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione in commento.

Sotto il profilo contabile, quindi, il venditore registrerà:

- in avere di CE il corrispettivo di vendita al netto dell'Iva;
- in avere di SP l'Iva a debito relativa al corrispettivo di vendita;
- in dare di SP il **credito verso l'emittente** del voucher, ove lo stesso copra l'intero prezzo di vendita (corrispettivo + Iva); in caso di copertura parziale, la differenza pagata dall'acquirente verrà contabilizzata nel conto della cassa/banca a seconda della modalità di pagamento adottata;
- al momento **del rimborso del voucher** da parte dell'emittente, richiesto dal venditore tramite un apposito documento non rilevante ai fini Iva, si procederà a **stornare** il relativo conto di credito e a movimentare il conto di banca.

Va evidenziato che, laddove l'emittente richieda al **venditore** la corresponsione di una commissione per l'incremento del giro d'affari conseguente all'emissione delle "smart box", tale **commissione** dovrà essere fatturata e **assoggetta ad Iva**, come peraltro specificatamente evidenziato nella R.M. n. 21/E/2011.

La commissione costituirà, invece, **un costo dell'esercizio**.

Il richiamato documento di prassi, infine, **non fornisce** alcuna indicazione in merito al **trattamento** di tale spesa **ai fini reddituali**.

Ciò porta a concludere che nel caso in cui la qualificazione come semplici **documenti di legittimazione** operasse anche ai fini delle **imposte sui redditi**, il costo d'acquisto dei c.d. "voucher" o della "smart box" andrebbe considerato **indeducibile**, in quanto costi che non rientrano nella nozione di spese di rappresentanza fornita dal **D.M. 19 novembre 2008**. Al contrario, se il buono venisse qualificato come **titolo rappresentativo** di un bene, non parrebbero sorgere **dubbi** sulla relativa **deducibilità**. Sul punto è **auspicabile** uno specifico intervento da parte dell'amministrazione finanziaria.

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false: confisca per equivalente solo in presenza di danno per l'Erario

di Adriana Padula

Nessuna confisca per equivalente a danno dell'emittente **fatture per operazioni inesistenti, in assenza di alcun elemento che provi l'indebito conseguimento di un risparmio d'imposta.** La **Corte di Cassazione, sezione penale, con sentenza del 3 dicembre 2013, n.48014,** prende posizione su un principio che pare implicito nella stessa disciplina che definisce le condizioni poste alla base dell'azione cautelare di confisca per equivalente.

La legge finanziaria 2007, ha esteso ai procedimenti penali instaurati per reati penali-tributari, la procedura di confisca per equivalente, di cui all'art. 322-ter, c.p., in "quanto applicabile". In relazione al delitto che si perfeziona con l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8, del d.lgs. n. 74/2000, è quindi ammessa l'attivazione in ambito giudiziale della procedura ablatoria tesa a ripristinare il danno patrimoniale subito dallo Stato in conseguenza della messa in atto della fattispecie criminosa.

Se non che, l'art. 8, del d.lgs n. 74/2000, depone nel senso che il reato si consumi nella misura in cui l'agente abbia provveduto all'emissione o al rilascio di fatture ovvero di altri documenti per operazioni inesistenti, **al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o la detrazione della corrispondente Iva.** La norma lascia intendere che affinché la condotta del contribuente integri i requisiti del reato penale-tributario in parola, è necessario un nesso causale tra l'emissione delle fatture o dei documenti da parte dell'agente imputato, e il conseguimento di un vantaggio economico per l'altra parte, in virtù della deduzione di maggiori costi, ovvero della detrazione dell'Iva addebitata sul corrispettivo. E' pertanto necessario che sussista il **dolo specifico.**

Affinché poi possa essere promossa azione di confisca per equivalente sul patrimonio del *reo*, sarebbe necessario che dal comportamento delittuoso discenda un **preciso vantaggio economico** a favore di questi, quale potrebbe essere la retrocessione di somma corrispondente a parte delle imposte illecitamente risparmiate dal destinatario delle fatture false. Nel caso di specie, è più corretto ritenere che il danno per l'Erario si manifesti compiutamente qualora il destinatario delle fatture relative ad operazioni inesistenti, inserisca tali documenti nelle proprie dichiarazioni fiscali percependo indebiti risparmi d'imposta. Tale comportamento è peraltro sanzionato dall'art. 2, del D.lgs. n. 74/2000 che punisce l'utilizzatore di documenti fiscali, nell'ambito delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'Iva.

In sostanza, la misura cautela di confisca per equivalente promossa nei confronti dell'emittente fatture per operazioni inesistenti, sarebbe applicabile **a condizione che dalla perpetrazione dell'illecito discenda un danno economico per le casse erariali**. In questo senso, andrebbe interpretata la locuzione “in quanto compatibili”, contenuta nella legge finanziaria 2007 che ha esteso tali misure anche ai reati penali tributari, di cui al d.lgs. n. 74/2000, ad eccezione di quello di distruzione e occultamento di documenti contabili.

Con la sentenza in commento, gli ermellini hanno infatti cassato parte della sentenza con cui il Gup del Tribunale di Pistoia, aveva disposto nei confronti della parte imputata del reato di emissione di fatture false, la confisca per equivalente, di cui all'art. 322-ter del c.p.. La massima si incardina sulle condizioni di applicabilità alla fattispecie in oggetto di tale misura, **in quanto subordinata all'effettiva prova del risparmio realizzato dal soggetto autore del reato** e dal contribuente a vantaggio del quale l'operazione è stata realizzata. Il destinatario della fattura, infatti, non era stato raggiunto da alcuna azione penale a fronte di tale evento né da diverso accertamento utile a ottenere prova della commissione del reato, e della misura dell'evasione realizzata.

Benché l'intervento giurisprudenziale in commento contribuisca a definire i presupposti per la promozione del sequestro per equivalente nell'ambito del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, rimane difficile individuare quali possano essere le condizioni preliminari da accettare affinché tale azione possa essere efficacemente esercitata nei confronti del soggetto emittente fatture false. Presupposto imprescindibile per l'attivazione della procedura è, infatti, che dalla messa in atto della fattispecie criminosa derivi un **danno economico per lo Stato**, e un **concreto profitto di natura tributaria per il reo**. D'altro canto, la medesima misura ablativa potrebbe efficacemente essere promossa nei riguardi dell'utilizzatore di dette fatture, in ragione del **vantaggio d'imposta tratto dall'attuazione dell'illecito**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Gli acconti 2013 e la possibilità del ravvedimento “super economico”

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Passata la scadenza del **2 dicembre** per gli **acconti Irpef, Ires ed Irap** e dopo l'**ulteriore scadenza di oggi per l'aumento dell'aconto Ires ed Irap** (per i soggetti Ires) dal 101% al 102,5%, nella confusione che si è generata, non è improbabile che qualcosa ... ci sia sfuggito.

Possiamo a questo punto pensare di “regolarizzare” l’omesso o insufficiente versamento degli acconti con il **ravvedimento operoso**, disciplinato dall’art. 13 comma 1 del D.Lgs. 472/1997, che consente al contribuente “ritardatario” di beneficiare di una **riduzione delle sanzioni rispetto a quella ordinaria prevista per l’omesso versamento che è pari al 30% dell’importo non versato**.

Per effettuare la regolarizzazione, vanno corrisposti:

- **l’imposta o la maggior imposta dovuta**, con relativo codice tributo;
- **gli interessi** calcolati in base al saggio legale, attualmente (dal 1.1.2012) pari al 2,5%;
- **la sanzione** in misura ridotta.

La prima possibilità è quella di beneficiare di quello che è stato definito “impropriamente” **ravvedimento sprint**.

Per evitare la penalizzazione per quei soggetti che effettuano la regolarizzazione in un tempo molto “vicino” rispetto alla scadenza ordinaria del termine di versamento, vale a dire **entro 14 giorni** dalla stessa, la sanzione non si applica nella misura “ordinaria” del 30%, ma **in una misura variabile pari al 2% per ogni giorno di ritardo**.

Se quindi il versamento viene effettuato il giorno successivo rispetto alla scadenza, la sanzione si applica nella misura del 2%; dopo 2 giorni sarà pari al 4%, e così via, fino al quattordicesimo giorno, nel quale sarà pari al 28%:

Dal **quindicesimo giorno successivo** rispetto alla scadenza, invece, si applicherà la **sanzione nella misura ordinaria del 30%**.

La riduzione della sanzione prevista nei primi 14 giorni dovrà essere combinata con i benefici

del **ravvedimento operoso**, che comporterà l'applicazione della **riduzione ad 1/10** della misura indicata: si pagherà quindi lo **0,2% per ogni giorno di ritardo** fino al quattordicesimo.

A partire dal quindicesimo giorno e fino al trentesimo giorno si renderanno invece applicabili le regole del **ravvedimento breve**: la sanzione ammonterà al **3%** della somma per la quale è stato omesso il versamento.

Infine, laddove la regolarizzazione non venga effettuata entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza ordinaria, l'ultima possibilità per il contribuente di sanare la violazione con l'istituto del ravvedimento operoso è quella di effettuare il c.d. **ravvedimento lungo**, da perfezionare **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativo all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa**: in tal caso la sanzione da applicare è pari ad 1/8 del minimo, e quindi corrisponde al **3,75%**.

Nel caso di omesso o insufficiente versamento degli **conti Ires, Irpef ed Irap 2013**, il termine ultimo per effettuare la regolarizzazione beneficiando delle sanzioni ridotte è quindi il **30 settembre 2014**.

La regolarizzazione può considerarsi **perfezionata** solo a condizione che il contribuente versi spontaneamente entro la scadenza prevista, oltre all'imposta anche le sanzioni e i relativi interessi.

Tuttavia, se il contribuente effettua un **versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto** e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata in ritardo, il ravvedimento può considerarsi perfezionato solo con riferimento alla **quota di imposta proporzionata** alla sanzione e agli interessi versati.

In questo modo, una parte dell'imposta sarà stata così **regolarizzata** e una parte darà invece luogo all'irrogazione della **sanzione piena ordinaria** nella misura del 30%.

Il versamento di imposta, sanzioni ed interessi deve essere effettuato sempre con il modello F24 utilizzando gli appositi codici tributo.

La regolarizzazione inoltre deve essere posta in essere prima che la **violazione sia constatata e prima di accessi, ispezioni e verifiche**, altrimenti il ravvedimento è inibito per i periodi e i tributi oggetto di controllo.

Anche la ricezione di un **preavviso di irregolarità** si sostanzia, di fatto, nel riscontro di una violazione; quindi, se ricevuto, **la via della regolarizzazione spontanea deve considerarsi definitivamente preclusa**.