

## **Edizione di lunedì 3 Luglio 2023**

### **CASI OPERATIVI**

**Requisiti di accesso al regime forfettario**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**La compilazione del prospetto del capitale e delle riserve**  
di Laura Mazzola

### **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Isa: per le anomalie 2019-2021 arriva l'avviso di compliance**  
di Carla De Luca

### **AGEVOLAZIONI**

**Via libera alla ppc anche per i fabbricati pertinenziali di terreni agricoli non coltivati**  
di Francesca Benini, Luigi Scappini

### **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Ravvedimento di ritenute d'acconto: nuovo codice tributo dal 3 luglio**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

## CASI OPERATIVI

### **Requisiti di accesso al regime forfettario**

di Euroconference Centro Studi Tributari



**EVO** **EVOLUTION**  
**Euroconference**

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

**Scopri di più**

#### Domanda

Contribuente con partita Iva aperta inizialmente per lo svolgimento di attività di vendita a domicilio applicando il regime speciale, (ai sensi dell'articolo 25-bis, comma 6, D.P.R. 600/1973 e ai sensi del D.Lgs. 114/1998 e L. 173/2005), il quale prevede la deduzione forfettaria del 22% come spese inerenti alla produzione del reddito e l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 23%. Il contribuente ottiene una CU e il reddito è già interamente tassato e non deve essere indicato in dichiarazione dei redditi.

Il fatturato 2022 per l'attività di vendita a domicilio (imponibile Iva) supera i 100.000 euro.

Il contribuente vuole iniziare l'attività di agente di commercio (a partire da gennaio 2023) applicando il regime forfettario (ai sensi dell'articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014) e concludere l'attività di vendita a domicilio con l'esercizio 2022.

Nel caso in questione, il requisito d'accesso al regime forfettario (L. 190/2014), secondo il quale *“i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se, al contempo nell'anno precedente: a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati all'anno, non superiori a euro 65.000”*

risulta rispettato oppure è una causa ostativa di accesso al regime forfettario ai sensi della L. 190/2014?

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...\*\*](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***La compilazione del prospetto del capitale e delle riserve***

di Laura Mazzola

Seminario di specializzazione

### **LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il **prospetto dedicato all'indicazione del capitale e delle riserve** deve essere utilizzato al fine di **monitorare la struttura del patrimonio netto** per la corretta applicazione delle norme riguardanti il **trattamento della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve**.

Ne deriva che la compilazione serve a fornire le informazioni relative alle **variazioni intervenute al patrimonio netto rispetto all'esercizio precedente**, partendo dai dati civilistici e, successivamente, riclassificandoli secondo un criterio fiscale.

Le voci che, dal punto di vista civilistico, interessano il **“Prospetto del capitale e delle riserve”**, sono quelle che compongono il patrimonio netto; nel dettaglio:

- gli **apporti a titolo di conferimento da parte dei soci**, compresi quelli effettuati a titolo definitivo, senza obbligo di restituzione;
- i **saldi di rivalutazione monetaria (riserve di capitali)**;
- gli **utili di esercizio accantonati**;
- le **imputazioni dirette a riserva di plusvalori latenti (utili e riserve di utili)**.

I dati richiesti nei righi dedicati alle riserve vanno forniti **“per masse”**, raggruppando le poste di natura omogenea, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte.

Nell'ipotesi di **poste aventi**, ai fini fiscali, **natura mista**, ossia in parte riserva di capitale e in parte riserva di utile, il relativo **importo** deve essere **suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righi**.

Ai fini della corretta compilazione del prospetto è opportuno ricordare che, per effetto della presunzione posta dall'[articolo 47, comma 1, Tuir](#), l'eventuale distribuzione di poste del patrimonio netto, aventi natura di capitale, in luogo dell'utile di esercizio o di riserve di utili presenti in bilancio, deve essere riqualificata, in ottica fiscale, come una **distribuzione di utili**.

Ne deriva che, a prescindere dalla volontà dei soci, il principio si basa su una **presunzione assoluta**, secondo la quale **vengono considerati distribuiti per primi gli utili e le riserve diversi da quelli di capitale**.

Tale presunzione non opera per:

- le **riserve di utili in sospensione di imposta**;
- le **riserve di utili non disponibili dal punto di vista civilistico** come, ad esempio, la riserva legale nel limite di un quinto del capitale sociale.

Inoltre, si evidenzia che, la successiva distribuzione di una riserva di utili, non è tassata in capo ai soci, in quanto fiscalmente “riqualificata” come riserva di capitale.

Infine, si rileva, che la presunzione di cui all'[\*\*articolo 47, comma 1\*\*](#), non trova applicazione nella fattispecie di cui al successivo comma 6, la quale opera nell'ipotesi in cui il capitale sociale risulti formato, in parte, mediante imputazione di riserve di utili, per effetto di precedenti operazioni di aumento di capitale a titolo gratuito.

In tal caso, qualora si proceda alla **riduzione volontaria del capitale**, si considera **prioritariamente erogata ai soci la parte di capitale sociale che risultava formata da utili**, anziché da conferimenti.

Dal punto di vista operativo si evidenzia che il prospetto del capitale e delle riserve è collocato all'interno del **quadro RS** e risulta composto dai **righe da RS130 a RS142**.

Nella colonna “**Saldo iniziale**” deve essere indicato l'importo della voce richiesta, così come risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione.

Diversamente, nelle colonne intermedie, denominate “**Incrementi**” e “**Decrementi**”, devono essere indicate le **variazioni delle poste di patrimonio netto intervenute nel corso dell'esercizio**.

Infine, nella colonna “**Saldo finale**” deve essere indicato l'**importo derivante dalla somma algebrica delle precedenti colonne**, che costituisce anche il dato di partenza, ossia il “**Saldo iniziale**” del prospetto relativo alla successiva dichiarazione.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

### ***Isa: per le anomalie 2019-2021 arriva l'avviso di compliance***

di Carla De Luca

Seminario di specializzazione

## QUADRO RW 2023: I CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI

[Scopri di più >](#)

Con il [provvedimento n. 231840/2023 del 23 giugno 2023](#) sono state individuate le **anomalie nei dati degli Isa**, afferenti il **triennio di imposta 2019-2021**.

L'Agenzia delle Entrate, prima della contestazione della violazione, mette a disposizione del contribuente le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi.

Se si pensa a tutte le normative che sono collegate al **risultato Isa**, ciò che potrebbe allertare il contribuente non è solo l'avviso di una maggiore imposta dovuta, collegata alla non corretta indicazione di un dato nel modello Isa, ma altre **fattispecie ben più onerose**.

Ad esempio, laddove un contribuente abbia **sfruttato il regime premiale Isa** (utilizzando in compensazione, ad esempio, crediti tributari Ires o Irpef in via orizzontale per importi superiori a 20.000 euro senza apporre il visto di conformità) e ora presenta **un'integrativa** per sanare eventuali anomalie riscontrate dall'Ufficio, potrebbe dover rivedere non solo l'omessa o maggior imposta scaturente dalla situazione anomala, ma anche l'importo del credito compensato in misura superiore a 5.000 euro senza apposizione del visto, con relativa sanzione per l'indebito utilizzo del credito (30% del credito compensato).

Si pensi ancora al caso in cui una società proceda ad **assegnare in via agevolata** immobili d'impresa applicando la sostitutiva all'8% e non maggiorata al 10,5%, in quanto sfrutta la causa di esclusione a rigo RS116 colonna 1 **“11”**, derivante dal regime premiale Isa. Il codice 11 è infatti dedicato ai soggetti Isa che hanno conseguito un **punteggio di affidabilità fiscale pari o superiore a 9, anche a seguito di adeguamento**. Se con l'anomalia riscontrata ai fini Isa dall'Ufficio, il contribuente dovesse perdere tale disinnesco automatico da test, verrebbe ad applicarsi una sorta di **meccanismo di recapture** non solo per la **maggior imposta Irpef o Ires ai fini delle non operative (ex articolo 30, L. 724/1994)**, ma anche per la **maggior imposta sostitutiva dovuta ai fini dell'operazione straordinaria agevolata di assegnazione**. L'operazione **se indicata nel quadro RQ del Modello Redditi non verrebbe comunque meno nella sua**

**efficacia**, in quanto prescinde dal versamento o meno dell'imposta calcolata e dovuta.

L'articolo 1, [\*\*comma 636\*\*](#), L. 190/2014 prevede che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, vengano definite le **modalità e le informazioni** da fornire ai contribuenti, in modo che possano porre **rimedio** ad **eventuali errori od omissioni commessi nella compilazione dei dichiarativi**. Si tratta, in sostanza, di una norma che prevede un invito generalizzato alla *compliance*.

Con il [\*\*provvedimento n. 231840/2023 del 23 giugno 2023\*\*](#) sono state individuate in modo più specifico le **anomalie nei dati degli Isa**, afferenti il **triennio di imposta 2019-2021**.

L'Agenzia delle Entrate, prima della contestazione della violazione, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi. Del comportamento del contribuente si tiene conto nella **graduazione della misura della sanzione** ([\*\*articolo 9-bis, comma 16, D.L. 50/2017\*\*](#)).

**L'avviso viene comunicato ai contribuenti mediante pubblicazione nel proprio "Cassetto fiscale".** All'interno dell'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate di ciascun utente (accessibile con le credenziali SPID, CIE, CNS o rilasciate dall'Agenzia) viene visualizzato un **avviso personalizzato nell'area autenticata e inviato un messaggio ai riferimenti dallo stesso indicati, tramite posta elettronica e/o Short Message Service o tramite posta elettronica certificata (PEC)**, con cui è data comunicazione che la sezione degli studi di settore/Isa del "Cassetto fiscale" è stata aggiornata con la pubblicazione delle citate comunicazioni di anomalie.

Gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni possono accedere agli elementi e alle informazioni consultando il **"Cassetto fiscale"** dei soggetti dai quali abbiano preventivamente ricevuto la relativa **delega**.

I contribuenti, in relazione alle citate comunicazioni di anomalie, possono fornire **chiarimenti e precisazioni utilizzando esclusivamente lo specifico software** gratuito reso disponibile dall'Agenzia delle entrate, sul [sito istituzionale](#).

## Le anomalie rilevate

Secondo quanto si legge dall'Allegato 1 al provvedimento, le anomalie interessano:

- **imprese in contabilità ordinaria** con gravi e ripetute incoerenze nella gestione del magazzino (es. l'indicatore di durata delle scorte);
- soggetti che presentano **squadrate tra i dati indicati nel modello Redditi 2022 e quelli riportati nei modelli per l'applicazione degli Isa** per importi **superiori a 2.000**

euro;

- soggetti che hanno dichiarato la **causa di esclusione dagli Isa “4-Periodo di non normale svolgimento dell’attività” per i periodi 2019-2020-2021** (sono esclusi dalla selezione i soggetti che sono in liquidazione alla data di elaborazione delle comunicazioni e quelli che hanno dichiarato il codice attività 68.20.02 – Affitto di aziende, pur non essendo tenuti alla compilazione del modello Isa);
- imprese del settore dei servizi o del commercio che hanno indicato, per il 2021, il valore delle rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- imprese che esercitano l’attività di trasporto di merci su strada e servizi di trasloco (ISA CG68U) con incongruenze, **per il 2021, tra l’Isa presentato e i dati indicati ai fini dell’applicazione dello stesso;**
- soggetti che svolgono attività ausiliarie dei servizi finanziari e assicurativi (Isa BG91U) che presentano, per il 2021, incongruenze tra l’Isa presentato e il quadro dei dati contabili;
- imprese che hanno presentato l’Isa CG61U – **Intermediari del commercio e che presentano per il 2021 incongruenze tra l’Isa presentato e gli elementi specifici dell’attività dichiarati;**
- soggetti individuali che, per il periodo d’imposta 2021, hanno dichiarato nel frontespizio del modello Isa la condizione di **“Lavoro dipendente a tempo pieno o parziale” o la condizione “Pensionato”** e tale informazione non trova riscontro nel modello di Certificazione Unica;
- professionisti che, per il periodo 2021, hanno indicato nel quadro H del modello Isa il massimo valore tra i compensi dichiarati (H02) e il volume d’affari (H23) inferiore, per almeno 2.000 euro, rispetto alle somme imponibili percepite desunte dalla CU 2022;
- **professionisti** che, per il 2021, hanno dichiarato nel Quadro C – Elementi specifici dell’attività del modello Isa un numero complessivo di **incarichi inferiore rispetto a quello desumibile dalla CU 2022;**
- **imprese** (escluse imprese individuali ed enti non commerciali) che, per il 2021, hanno dichiarato nel campo **“F05 – Altri proventi e componenti positivi”** un ammontare inferiore per almeno 5.000 euro rispetto a quello dei canoni percepiti in qualità di dante causa desumibile dal modello di RLI per contratti in vigore nell’anno 2021.

Sono oggetto di segnalazione anche tutta una serie di anomalie **nell’utilizzo delle cause di esclusione** relative all’inizio e alla cessazione dell’attività e all’emergenza pandemica (ad esempio, vengono segnalati i casi in cui è stato dichiarato l’esercizio in maniera prevalente di una delle attività **escluse dagli Isa a causa della pandemia**, ma il dato non trova corrispondenza nel codice ATECO dichiarato).

### Soggetti esclusi dalla selezione

Sono esclusi dalla selezione le popolazioni colpite dagli eventi eccezionali verificatisi a novembre 2022 nel territorio dei Comuni di Casamicciola Terme e Lacco Ameno dell’isola di

Ischia, e nei territori nelle regioni dell'Emilia Romagna, Toscana e Marche, nel mese di maggio 2023.

## Regolarizzare gli errori

Gli errori e le omissioni potranno essere regolarizzati presentando una **dichiarazione integrativa** e utilizzando il **ravvedimento operoso** per la riduzione delle sanzioni dovute.

La presentazione di una **dichiarazione integrativa** che modifichi (abbassandolo) il punteggio Isa rispetto a quello originario fa sì che l'Agenzia delle Entrate consideri **gli esiti dell'ultima dichiarazione pervenuta** ([circolare AdE 16/E/2020](#), § 8.3).

Nei casi di omissione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici, o di **comunicazione inesatta o incompleta dei medesimi dati**, si applica la sanzione di cui all'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#) (da 250 a 2.000 euro).

Rif. normativo	Violazione	Sanzione
<a href="#">articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997</a>	Omissione compilazione Isa o <b>comunicazione inesatta o incompleta</b>	da 250 a 2.000 euro Nei casi di omissione della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate può procedere, previo contraddittorio, ad <b>accertamento induttivo</b> ( <a href="#">articoli 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 e 55, D.P.R. 633/1972</a> ).

Va detto che la presentazione di una **dichiarazione integrativa** successiva alla scadenza del termine ordinario di presentazione, che modifichi il punteggio Isa, è considerata:

- **non rilevante ai fini dei benefici premiali**, se migliora il punteggio precedente;
- **rilevante ai fini della riduzione o della perdita dei benefici premiali**, se riducono il punteggio precedentemente ottenuto dal contribuente ([circolare AdE 16/E/2020](#), § 8.3).

La **dichiarazione tardiva nei 90 giorni** invece ha la stessa valenza di una **dichiarazione presenta nei termini**; secondo la [circolare AdE 42/E/2016](#) (§ 2), tale dichiarazione si sostituisce a quella originaria, rimuovendo eventuali infedeltà.

## AGEVOLAZIONI

### ***Via libera alla ppc anche per i fabbricati pertinenziali di terreni agricoli non coltivati***

di Francesca Benini, Luigi Scappini

Master di specializzazione

### **AZIENDA VITIVINICOLA: GESTIONE, CONTROLLO E FISCALITÀ**

Scopri di più >

Come noto, il Legislatore ha previsto, per il **comparto agricolo**, un complesso di norme agevolative in sede di **acquisto di terreni** che ha come obiettivo quello di agevolare la **creazione di aziende dotate di un'estensione fondiaria adeguata**.

Tale complesso di norme, tuttavia, nel corso degli anni, è stato **parzialmente soppresso**.

Al contrario, la c.d. **agevolazione per la piccola proprietà contadina** è resistita alla citata “riforma”, dopo essere passata da norma temporanea a norma a regime per effetto del D.L. 194/2009, convertito con modifiche con L. 25/2010.

Tuttavia, come precisato dall’Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 36/E/2010](#), l’[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#) non rappresenta la prosecuzione della precedente L. 604/1954, in quanto **non avente i medesimi parametri**.

Nonostante l’asserita **mancanza di continuità**, ove possibile, si rendono ancora applicabili i chiarimenti nel tempo offerti dall’Agenzia delle entrate, soprattutto nel **copioso contenzioso tributario** che, da sempre, questa norma origina in ragione dell’attento monitoraggio da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda il perimetro oggettivo di applicazione della norma, indubbi criticità ha suscitato, soprattutto in applicazione della c.d. “nuova” piccola proprietà contadina, il concetto di **pertinenzialità agevolabile**.

In passato, infatti, la L. 604/1954, era lineare nell’affermare che “*Le agevolazioni tributarie ... sono applicabili anche agli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente*”, mentre, l’attuale comma 4-bis prevede l’agevolazione per “*gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze*,

***qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti***".

Dirimente, quindi, è la sussistenza di una **pertinenzialità come definita dall'[articolo 817 cod. civ.](#)**.

A questo riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 26/E/2015](#), aveva affermato che tale vincolo di pertinenzialità si manifesta, da un punto di vista civilistico, in presenza di due requisiti:

- **soggettivo**, rappresentato dalla volontà espressa o tacita del proprietario della cosa principale di destinare la cosa accessoria a servizio o a ornamento del bene principale; e
- **oggettivo**, dato dal rapporto funzionale che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

La Suprema Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 4599/2006](#), aveva precisato che la verifica di tali presupposti richiede un giudizio di fatto.

In giurisprudenza è stato, inoltre, affermato che *"Il rapporto di pertinenzialità si configura ogniqualvolta i fabbricati risultino essere strumentali all'esercizio dell'attività agricola"* (CTR Veneto, sentenza n. 1144/II/2021).

Resta inteso che l'immobile deve rappresentare la **pertinenza** di un fondo agricolo, ed è proprio su questo aspetto che si è soffermata una recente sentenza della CGT di II grado del Veneto – sezione staccata di Verona n. 609/2023 depositata in data 22.06.2023.

Infatti, i giudici veneti, con la citata sentenza, hanno affermato che il **concepto di terreni agricoli e relative pertinenze, deve essere ricondotto** alla *"nozione di fondo rustico, inteso come appezzamento di terreno agricolo corredata da elementi necessari per la gestione economica che possono accrescere la sua capacità produttiva"*.

Nel caso in oggetto, la contestazione nasceva, non tanto dalla natura dei fabbricati, che nel caso di specie consistevano in 2 immobili classati nella categoria D/10 e in quanto tali a tutti gli effetti strumentali all'esercizio dell'attività agricola, ma dall'**assenza di pertinenzialità al terreno oggetto di compravendita** che, a parere dell'Agenzia delle entrate non rivestiva la natura agricola, essendo *"semplicemente area di sedime su cui insistono i fabbricati e piazzale di manovra"*, tesi suffragata dalla circostanza che lo stesso risultava accatastato al Catasto Urbano quale ente urbano.

I giudici di secondo grado, con la sentenza oggetto di esame, hanno evidenziato come la circostanza per cui su un terreno agricolo vengano realizzati *"fabbricati agricoli posti a servizio del fondo sul quale insistono e destinati ad accrescerne la produttività, si configura una pertinenza agraria diventando il fabbricato pertinenza del terreno, terreno che comunque non perde la sua destinazione agricola"*.

Inoltre, per potersi qualificare quale **area di sedime**, sempre a parere dei giudici, un terreno deve avere una **consistenza inferiore a quella dei fabbricati che vi insistono**, fatispecie che, nel caso oggetto del contenzioso, **non si era manifestata**.

A nulla rileva, inoltre, secondo i giudici veneti, la circostanza che i terreni oggetto di compravendita siano di **dimensioni inferiori rispetto a quelle dei fabbricati** che vi insistono sopra, soprattutto allorquando questi ultimi siano utilizzati quali strumentali all'esercizio dell'attività agricola svolta e prossimi ai fondi che l'acquirente coltiva direttamente o indirettamente.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

### **Ravvedimento di ritenute d'acconto: nuovo codice tributo dal 3 luglio**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

## VECCHIO E NUOVO REGIME DELLE CRIPTO ATTIVITÀ NELLA BOZZA DI CIRCOLARE DELL'AGENZIA

[Scopri di più >](#)

Sui compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per **prestazioni di lavoro autonomo**, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere deve essere operata all'atto del pagamento una **ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto** dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa.

Le ritenute d'acconto operate devono essere **versate entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui viene corrisposto il compenso ([articolo 18, D.Lgs. 241/1997](#)).

Sul mancato o ritardato versamento delle ritenute si applicano le sanzioni ordinarie di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#) nella **misura del 30 per cento**. Per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni**, la sanzione è **ridotta alla metà**.

Salvo l'applicazione del **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a quindici giorni**, la sanzione è **ulteriormente ridotta** a un importo pari a **un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo**.

Con il ricorso al ravvedimento operoso, le **sanzioni sono ridotte**:

a) ad un **decimo del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito **nel termine di trenta giorni** dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un **nono del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro novanta giorni** dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene **entro novanta giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un **ottavo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un **settimo del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un **sesto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il **termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un **quinto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 L. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate nell'**articolo 6, comma 2-bis** (limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri) **e comma 3, D.Lgs. 471/1997** oppure nell'**articolo 11, comma 5, sempre del D.Lgs. 471/1997**.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere **eseguito contestualmente alla regolarizzazione** del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al **tasso legale con maturazione giorno per giorno**.

Con decreto del 13 dicembre 2022 la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284 cod. civ. è **fissata al 5 per cento in ragione d'anno**, con decorrenza **dal 1° gennaio 2023**.

**Esemplificando**, il mancato versamento di una ritenuta d'acconto di 400 euro operata su compensi di lavoro autonomo corrisposti nel mese di maggio (codice tributo 1040, in scadenza il 16 giugno 2023) comporta l'applicazione di una sanzione in misura ordinaria pari a 120 euro (ossia il 30 per cento della ritenuta).

Con il ravvedimento operoso è possibile regolarizzare l'operazione **versando entro 30 giorni**, ad esempio in data 14 luglio 2023, una sanzione ridotta di 6 euro (pari all'1,5% di 400 euro) e gli interessi pari a 1,53 euro, ossia il 5% annuo calcolato su 28 giorni di ritardo, dal giorno successivo alla scadenza fino al giorno di versamento compreso.

Occorre tener conto che **dal 3 luglio 2023** non è più utilizzabile il codice tributo 8906 per il

pagamento della sanzione.

Il nuovo codice tributo, istituito con la [risoluzione 18/E/2023](#), è l'**8948 – Sanzione per ravvedimento su ritenute erariali – redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi diversi e locazioni brevi**.

In sede di versamento, gli interessi dovuti sono **cumulati al tributo** che si intende ravvedere.

Di seguito l'**F24 per il ravvedimento operoso** della ritenuta d'acconto versata in ritardo il 14 luglio 2023.