



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Il sistema sanzionatorio in ambito Iva alla luce della riforma

Ravvedimento operoso e IVA

Anna Maria Maccallini

5 maggio 2025

Commissione IVA ODCEC Roma

Ravvedimento operoso e novità del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87

Il d.lgs. n. 87 del 2024 non modifica i seguenti caratteri del ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997:

- a) necessaria rimozione della violazione unitamente al pagamento dell'imposta, della sanzione e degli interessi legali;
- b) possibilità di ravvedersi anche quando ha già avuto inizio un controllo fiscale;
- c) preclusione del ravvedimento in caso di notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli *36-bis* e *36-ter* del dpr n. 600 del 1973 e dell'art. *54-bis* del dpr n. 633 del 1972.

Ravvedimento operoso e novità del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87

Per le violazioni commesse **dal 1° settembre 2024** intervengono le seguenti modifiche:

- a) la **riduzione** della sanzione sarà sempre **pari a 1/7** in caso di ravvedimento posto in essere dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la sanzione (viene meno la riduzione a 1/6 previsto dalla lettera *b-ter*) dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 ante modifica);
- b) le riduzioni delle sanzioni vengono adattate alle novità introdotte dal d.lgs. n. 13 del 2024 e dal d.lgs. n. 219 del 2023 che hanno previsto alcuni step prima dell'emissione dell'avviso di accertamento;
- c) possibilità di applicare, in sede di ravvedimento, il **cumulo giuridico**, limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta.



Ravvedimento operoso e novità del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87

Novità	Violazioni commesse fino al 31 agosto 2024	Violazioni commesse dal 1° settembre 2024
Riduzione oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui la violazione è commessa	Riduzione a 1/7 del minimo (entro la dichiarazione del periodo di imposta successivo) o a 1/6 del minimo (in caso di ravvedimento ancora successivo)	Riduzione sempre a 1/7 del minimo
Ravvedimento dopo il controllo fiscale	Riduzione a 1/5 del minimo in presenza di PVC	Riduzione a 1/6, 1/5 o 1/4 a seconda che ci sia stato il PVC e/o lo schema d'atto
Cumulo giuridico	N/A	Limitatamente alla singola imposta e al singolo anno

Ravvedimento operoso e revisione delle sanzioni

Non sono state oggetto di rimodulazione le riduzioni applicabili per le seguenti regolarizzazioni:

- **regolarizzazione omesso/tardivo versamento entro 30 giorni:** riduzione della sanzione a **1/10 del minimo;**
- **regolarizzazione delle violazioni entro 90 giorni dalla violazione:** riduzione della sanzione a **1/9 del minimo;**
- **regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione:** riduzione della sanzione a **1/8 del minimo.**

Ravvedimento operoso e revisione delle sanzioni

Le novità introdotte prevedono:

- la riduzione della sanzione a **1/7 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene «oltre» («entro», nel testo previgente) 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, «oltre un anno» («entro due anni» nel testo previgente) dall'omissione o dall'errore (lettera *b-bis*));
- riduzione della sanzione a **1/6 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-bis, comma 3, dello Statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, comma 2-bis, primo periodo, del d.lgs. n. 218 del 1997 (lettera *b-ter*));



Ravvedimento operoso e revisione delle sanzioni

- la riduzione della sanzione a **1/5 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto strumentale al contraddittorio preventivo (lettera *b-quater*));
- la riduzione della sanzione a **1/4 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata con verbale, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, comma *2-bis*, primo periodo, del d.lgs. n. 218 del 1997 (lettera *b-quinquies*)).

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Art. 12, commi da 1 a 5, d.lgs. 472 del 1997

1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, **diverse violazioni** («*formali*» nella previsione previgente) della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.
5. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3.

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Art. 13, comma 2-bis, d.lgs. 472 del 1997

«Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate».

Art. 12, comma 8, d.lgs. 472 del 1997

«Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo...».

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Esempio

- **Periodo di imposta 2024 – Omessa fatturazione**
 - 1) agosto 2024: imponibile Euro 20.000 e IVA Euro 4.440
 - 2) settembre 2024: imponibile Euro 10.000 e IVA Euro 2.200
 - 3) ottobre 2024: imponibile Euro 6.000 e IVA Euro 1.320.
- **30 aprile 2025 – Presentazione dichiarazione infedele**
- **12 marzo 2026 - Ravvedimento**



Ravvedimento operoso – Riduzione sanzione *ante* e *post* d.lgs. n. 87 del 2024

Dichiarazione IVA

Anno presentazione dichiarazione	Termine ravvedimento	Riduzione sanzione
2024 (Modello IVA 2024 - periodo di imposta 2023)	Entro il 30 aprile 2025	1/8
	Entro il 30 aprile 2026	1/7
	Dopo il 30 aprile 2026	1/6
2025 (Modello IVA 2025 - periodo di imposta 2024)	Entro il 30 aprile 2026	1/8
	Dopo il 30 aprile 2026	1/7
2026 (Modello IVA 2026 - periodo di imposta 2025)	Entro il 30 aprile 2027	1/8
	Dopo il 30 aprile 2027	1/7



Ravvedimento operoso – Riduzione sanzione *ante* e *post* d.lgs. n. 87 del 2024

Omessa fatturazione

Anno in cui è stata commessa la violazione	Termine ravvedimento	Riduzione sanzione
2024 (fino al 31 agosto 2024)	Entro il 30 aprile 2025	1/8
	Entro il 30 aprile 2026	1/7
	Dopo il 30 aprile 2026	1/6
2024 (dal 1* settembre 2024)	Entro il 30 aprile 2025	1/8
	Dopo il 30 aprile 2025	1/7
2025	Entro il 30 aprile 2027	1/8
	Dopo il 30 aprile 2027	1/7

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Esempio

- **Periodo di imposta 2024 – Omessa fatturazione**
 - 1) agosto 2024: imponibile Euro 20.000 e IVA Euro 4.440
 - 2) settembre 2024: imponibile Euro 10.000 e IVA Euro 2.200
 - 3) ottobre 2024: imponibile Euro 6.000 e IVA Euro 1.320.
- **30 aprile 2025 – Presentazione dichiarazione infedele**
- **12 marzo 2026 - Ravvedimento**



Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Esempio - sanzioni omessa fatturazione e dichiarazione infedele

Fattispecie	Violazione commessa fino al 31 agosto 2024	Violazione commessa dal 1° settembre 2024	Norma di riferimento
Omessa, errata, irregolare fatturazione/registrazione e operazione imponibile IVA	dal 90% al 180% dell'IVA con un minimo di Euro 500	70% dell'IVA con un minimo di Euro 300	art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997
Dichiarazione infedele	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	70% dell'imposta dovuta	art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997
Dichiarazione integrativa presentata prima del controllo ed entro i termini di accertamento	Non prevista	50% dell'imposta dovuta	art. 5, comma 4.1, d.lgs. n. 471 del 1997

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Esempio

- **Periodo di imposta 2024 – Omessa fatturazione**
- **30 aprile 2025 – Presentazione dichiarazione infedele**
- **12 marzo 2026 - Ravvedimento**

Violazione	Calcolo sanzione	Importo sanzione	Note
Omessa fatturazione agosto 2024*	4.400x90%	3.960	90% imposta dovuta ex art. 6, primo comma, d.lgs. n. 471 del 1997
Omessa fatturazione settembre 2024	2.200x70%	1.540	70% imposta dovuta ex art. 6, primo comma, d.lgs. n. 471 del 1997
Omessa fatturazione ottobre 2024	1.320x70%	924	70% imposta dovuta ex art. 6, primo comma, d.lgs. n. 471 del 1997
Dichiarazione infedele	7.920x50%	3.960	50% maggiore imposta ex art. 5, comma 4.1, d.lgs. n. 471 del 1997**

* Violazione ante 1* settembre 2024 da ravvedere «a parte». Sanzione ridotta per ravvedimento Euro 565,71 (Euro 3.960/7).

** In sede di commento, non si esclude l'applicazione una diversa interpretazione della prassi che ritenga corretto il calcolo della sanzione nella misura del 70%.



Ravvedimento operoso e cumulo giuridico

Esempio

Periodo di imposta 2024 – Omessa fatturazione

30 aprile 2025 – Presentazione dichiarazione infedele

12 marzo 2026 - Ravvedimento

Violazione più grave	Sanzione	Sanzione con applicazione cumulo giuridico	Sanzione ridotta ravvedimento
Dichiarazione infedele	3.960	4.950 $(3.960 + 3.960 \times 1/4)$	707,14 $(4.950 \times 1/7)$

Illegittima detrazione e ravvedimento operoso post d.lgs. n. 87 del 2024

Art. 6, comma 6, d.lgs. 471 del 1997 post 1° settembre 2024

Illegittima detrazione

Detrazione IVA non dovuta

Illegittima detrazione e ravvedimento operoso post d.lgs. n. 87 del 2024

Art. 6, comma 6, d.lgs. 471 del 1997

- Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al **settanta per cento** dell'ammontare della detrazione compiuta.
- Le sanzioni di cui al primo periodo non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'art. 5, comma 4 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Illegittima detrazione e ravvedimento operoso post d.lgs. n. 87 del 2024

Regolarizzazione operata prima della presentazione della dichiarazione IVA

- Rettificare la liquidazione periodica ove l'IVA era stata indicata come detraibile.
- Versare l'IVA (sempre che la liquidazione risulti a debito).
- Versare gli interessi legali.
- Versare la sanzione del 70% con la riduzione applicabile al momento del ravvedimento.
- Versare la sanzione ridotta per omesso versamento qualora l'indebita detrazione abbia comportato l'emersione di una liquidazione periodica a debito.
- Ravvedere l'eventuale errata presentazione della LIPE con versamento della sanzione ridotta.

Illegittima detrazione e ravvedimento operoso post d.lgs. n. 87 del 2024

Violazione recepita nella dichiarazione annuale - regolarizzazione

- Per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, troverà applicazione la sola sanzione di dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997 dal momento che la sanzione prevista per quest'ultima violazione (70% dell'imposta) assorbe la penalità (di pari misura) per la violazione cosiddetta prodromica, che diviene pertanto inapplicabile (cfr. art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997).
- La sanzione per omesso versamento dovrebbe risultare assorbita da quella per dichiarazione infedele (Telefisco 15 giugno 2022).
- Circa l'applicazione della sanzione del 50% dell'imposta in assenza di attività di controllo (in luogo del 70% dell'imposta), il citato art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997 richiama soltanto il comma 4 dell'art. 5 del medesimo decreto.
- Regolarizzazione delle LIPE.
- Versamento dell'IVA se dovuta.

Detrazione iva non dovuta e ravvedimento operoso *post* d.lgs. n. 87 del 2024

- «... Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Nelle ipotesi di cui al secondo periodo, e salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla **detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti** del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **della sola imposta effettivamente dovuta** in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere».
- «Le sanzioni di cui al, secondo e terzo periodo non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4».

Detrazione iva non dovuta e ravvedimento operoso *post* d.lgs. n. 87 del 2024

- Ravvedimento prima della presentazione della dichiarazione: ai fini del ravvedimento, occorre applicare la riduzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 alla sanzione di Euro 250. Si deve, inoltre, procedere alla rettifica della detrazione operata per l'IVA non dovuta e al versamento dell'eventuale debito risultante dalla liquidazione con sanzione ridotta.
- Ravvedimento *post* presentazione della dichiarazione: secondo il dato letterale dell'art. 6, comma 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, ove la detrazione dell'imposta erroneamente assolta dal cedente o prestatore abbia determinato una infedele dichiarazione, ai fini del ravvedimento occorre applicare la riduzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 alla sanzione per infedele dichiarazione (che assorbe la violazione per la detrazione dell'IVA non dovuta) e procedere al versamento dell'imposta dovuta. Occorre, in ogni caso, rettificare la detrazione operata.
- Azione civilistica per indebito oggettivo nei confronti del cedente/prestatore (che a sua volta potrà attivare la procedura ex art. 30-ter del dpr n. 633 del 1972).