



Roma, 15 APR. 2010

Ministero dell'Economia e delle Finanze  
Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato

DIREZIONE GENERALE

*Direzione per i Giochi*

*e, p.c.*

**A tutti gli  
Uffici regionali di AAMS e loro Sezioni  
distaccate  
Proprie sedi**

**SOGEI  
Via Mario Carucci, 99  
00143 Roma**

**A tutti i Concessionari di rete per la  
gestione telematica degli apparecchi  
con vincita in denaro  
Loro sedi**

Prot. N. 2010/ 13037/Giochi/ADI

Oggetto: Imposta sugli intrattenimenti (ISI) e Prelievo erariale unico (PREU) - Linee guida per l'applicazione del "ravvedimento operoso".

## 1. Premessa

La presente circolare si propone di fornire agli Uffici territoriali dell'Amministrazione, nonché ai soggetti interessati, le linee guida per l'applicazione dell'istituto del **ravvedimento** declinato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Tale approccio, invero, si rende particolarmente necessario al fine di conciliare - in modo sistematico e razionale - la previsione della norma in commento con la natura dei tributi connessi con l'esercizio degli apparecchi di gioco; tanto di quelli con vincita in denaro, quanto di quelli adibiti al solo intrattenimento.

## 2. Ambito di applicazione della norma - Generalità

In linea di principio, l'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997<sup>1</sup> estende a tutti i tributi - *con una previsione di carattere generale* - l'operatività del ravvedimento mediante l'effettuazione

<sup>1</sup> Art. 13. Ravvedimento.

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un dodicesimo 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;

b) ad un decimo 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;

c) ad un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. 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.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. [comma abrogato dall'art. 7 del D.Lgs. 26/01/2001, n. 32].

spontanea dell'adempimento omissivo o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti, in un ambito temporale normativamente regolato.

In particolare, il **ravvedimento non è ammesso** una volta che siano iniziati – da parte dell'Amministrazione – controlli fiscali nei confronti dell'autore della violazione ovvero dei soggetti solidalmente obbligati, i quali abbiano avuto formale conoscenza delle suddette attività di controllo.

Più precisamente, il 1° comma della norma in commento preclude ogni possibilità di ravvedimento nel caso in cui:

- **sia già avvenuta la constatazione della violazione;**
- **siano già iniziati accessi, ispezioni o verifiche;**
- **siano già iniziate altre attività amministrative di accertamento.**

La **prima categoria** preclusiva, in ordine alla possibilità di espletare il ravvedimento (*constatazione della violazione*) è riferita all'atto amministrativo attraverso il quale è constatata la violazione; trattasi, in specie, del verbale di constatazione redatto dall'Ufficio ovvero dalla G.d.F. (*oggi anche dalla SLAE*), attraverso il quale il soggetto responsabile o quelli solidalmente obbligati prendono formale conoscenza della violazione loro contestata. In taluni casi, invero, il *momento* della **constatazione** può coincidere con quello della **contestazione**, come nell'ipotesi declinata dal 3° comma dell'art. 39-*quater* del D.L. n. 269/2003 (*omesse comunicazioni dei concessionari di rete*), laddove non esiste un controllo esterno che si conclude con la constatazione della violazione, bensì un controllo interno del competente Ufficio di AAMS che si completa, se del caso, con l'atto di contestazione ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

Nelle menzionate ipotesi, pertanto, per espressa disposizione di legge, il ravvedimento – ove effettuato nei termini previsti – deve essere consentito in ordine a quelle violazioni che, sebbene constatate dall'organo procedente (*Ufficio AAMS, G.d.F., SLAE*), non siano state formalmente notificate all'autore della violazione o ai soggetti solidalmente obbligati. In ogni caso, la consegna del verbale di constatazione della violazione preclude il ravvedimento, al pari di ogni altra attività istruttoria avviata dall'ufficio ivi compresa quella in cui la violazione è constatata in sede di accesso o verifica.

La **seconda categoria**, invece, prende in considerazione gli **accessi**, le **ispezioni** e le **verifiche** posti in essere dall'Amministrazione o dagli organi a ciò abilitati, dotati dei poteri di cui agli artt. 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Nel merito, appare necessario chiarire che il ravvedimento resta esperibile in relazione a periodi d'imposta (*ovvero tributi*) diversi da quelli oggetto della verifica.

È, tuttavia, necessario richiamare due ordini di problemi cui gli Uffici dovranno inevitabilmente far fronte nell'applicazione dell'istituto in rassegna.

Il primo, riguarda il fatto che le attività di controllo sopra menzionate interessano l'ambito amministrativo-tributario, non già quello penale. Ne consegue che eventuali attività di indagine in tal senso (*ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia ecc.*) non precluderanno all'autore della violazione tributaria di ricorrere al ravvedimento ove sussistano i presupposti richiamati dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

---

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Il secondo attiene, invece, alla preclusione che opera nei confronti di chi si è reso responsabile di “*condotte antiggiuridiche*”, **le quali non traggono origine da errori od omissioni**, bensì da **comportamenti palesemente illeciti e illegali per i quali non può essere ammessa alcuna “regolarizzazione di errori ed omissioni”**. In altri termini, **non è ammesso alcun ravvedimento in relazione ad apparecchi che abbiano raccolto gioco in modo illecito e irregolare** (*assenza del titolo autorizzatori, manomissione dei contatori di gioco, alterazione delle comunicazioni telematiche previste, ecc.*).

La **terza ed ultima categoria** preclusiva, infine, concerne quelle “attività di accertamento” già iniziate dagli Uffici, in conseguenza delle quali sono comunicati agli interessati **inviti a comparire, richieste e questionari** previsti dall’art. 51 del DPR n. 633/1972. Tale potere, come è noto, è stato esteso anche all’Amministrazione ai sensi dall’art. 38, comma 8, della legge n. 388/2000, dall’art. 39-*quater*, comma 1, del D.L. n. 269/2003 e dall’art. 15, comma 8-*duodecies*, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78. **Ne consegue che nei confronti di tali soggetti**, ove siano già iniziate “*attività amministrative di accertamento*”, **sarà precluso ogni possibile beneficio legato al ravvedimento**.

Va chiarito inoltre che, per espressa previsione normativa, la preclusione opera sempre anche nei confronti dei **soggetti solidalmente obbligati** al pagamento della sanzione prevista per la violazione contestata, ovvero oggetto di attività di accertamento.

### 3. Applicazione dei benefici previsti dal ravvedimento

Il 1° comma della norma in commento (*art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997*) prosegue, poi, declinando le fattispecie individuate con le lettere *a)*, *b)* e *c)*. Tralasciando quella riferita nella lett. *c)*, poiché non oggettivamente ascrivibile alle tipologie d’imposta connesse agli apparecchi da divertimento ed intrattenimento (*omessa presentazione della dichiarazione*), si passano, ora, in rassegna le previsioni recate dalle citate lett. *a)*, e *b)*.

Secondo la lett. *a)*, nel caso di mancato pagamento del tributo<sup>2</sup> o di un acconto, il beneficio del ravvedimento è consentito nella misura in cui il soggetto che ha compiuto la violazione ponga in essere, **nel termine essenziale di trenta giorni**, il pagamento **di un dodicesimo del minimo** della sanzione ivi prevista. Ancora, il 2° comma dell’articolo in questione 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 calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Pertanto, perché si perfezioni la fattispecie di ravvedimento in esame, occorre che – *entro il termine di gg. 30 dalla data in cui il pagamento doveva essere effettuato* – intervenga:

1. **il versamento dell’imposta o della differenza d’imposta dovuta;**
2. **il versamento degli interessi legali**<sup>3</sup> maturati, giorno per giorno, dalla data di scadenza fino al giorno in cui è stato effettivamente realizzato il pagamento;
3. **il versamento della sanzione ridotta**, pari a 1/12 della sanzione minima prevista<sup>4</sup> – 30% di ogni importo non versato alle prescritte scadenze – quindi il 2,5% dell’imposta non versata.

Nel merito, sembra qui opportuno richiamare due osservazioni importanti:

<sup>2</sup> Nel merito si tenga conto che l’omesso versamento è sanzionato alla stessa stregua del ritardato pagamento.

<sup>3</sup> Commisurati all’imposta. Come è noto la sanzione tributaria non produce interessi.

<sup>4</sup> Art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

- in primo luogo, bisogna tener presente che in **manca**za anche di uno solo dei citati pagamenti il ravvedimento non si perfeziona, conseguendo perciò che il mancato riconoscimento del ravvedimento da parte dell'Amministrazione, produrrà la sanzione ordinaria del 30% e gli interessi dovuti al tasso legale corrente;
- in secondo luogo, poi, il **ravvedimento si perfeziona se esiste la contestualità dei versamenti** relativi a: imposta, sanzioni ed interessi, effettuati tutti nel medesimo periodo temporale cui si riferiscono le ipotesi *sub a)* e *b)* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, **nonché la congruità degli importi dovuti**.

In altri termini, così come più volte ribadito dall'Agenzia delle entrate, il termine **“contestualmente”** che si evince nel 2° comma dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze relative al ravvedimento debbano essere effettuate lo stesso giorno, bensì entro lo stesso “limite temporale” (30 gg. - 1 anno). Esemplicando, se a seguito di un versamento d'imposta non effettuato alla data prescritta, il contribuente paga (con la procedura prevista per il ravvedimento) l'imposta e gli interessi dovuti entro i 30 gg. successivi e versa la sanzione, in ipotesi, il 31° giorno dalla scadenza originale, tale sanzione non potrà essere commisurata a 1/12 del 30% dell'imposta non versata – vale a dire il 2,5% – bensì a 1/10, cioè il 3% [ipotesi *sub b)* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997].

A tale proposito occorre altresì precisare che, nel corrente esempio, qualora il versamento della sanzione pagata oltre i 30 gg. previsti dalla lett. *a)* del suddetto art. 13, sia stato erroneamente calcolato al 2,5%, l'**incongruenza non è sanabile ed il ravvedimento non è riconosciuto come tale**. In questo caso l'Ufficio comminerà la sanzione piena (30%) e gli importi erroneamente pagati dal contribuente saranno computati, su propria richiesta, a credito dell'imposta (mediante correzione del cod. tributo), ovvero per gli stessi importi potrà essere richiesto il rimborso.

Il disposto della lett. *b)* riferito al 1° comma del citato art. 13, permette, in via generale, il perfezionamento del ravvedimento pagando (*indipendentemente dal tributo*) una sanzione pari a 1/10 di quella prevista (*ossia il 3%*) qualora tale regolarizzazione avvenga **entro un anno dalla violazione**, laddove non sia prevista la presentazione di alcuna dichiarazione.

In particolare, il tenore letterale della disposizione in commento consente di chiarire che, nel caso di **violazioni formali** (*che arrecano pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione*), il perfezionamento del ravvedimento si ha soltanto con il pagamento della **sanzione nella misura di 1/10 del minimo edittale previsto per la violazione medesima**, sempreché il versamento avvenga entro 1 anno dalla commissione della violazione e non siano, nel mentre, intervenuti accessi, ispezioni e verifiche debitamente portate a conoscenza dell'autore o dei soggetti solidalmente responsabili.

#### 4. Casi particolari - Violazioni inerenti l'obbligo di comunicazione dei Concessionari di rete

Quanto precedentemente esposto sulla possibilità di ravvedimento in ordine alle violazioni formali, trova un limite particolare per quanto concerne l'obbligo delle comunicazioni cui sono tenuti i concessionari di rete ai sensi dell'art. 39, comma 13-*bis*, lett. *e)*, del D.L. n. 269/2003.

Trattasi, in specie, di quelle comunicazione che attengono, da un lato, **alla trasmissione telematica dei contatori di gioco** residenti in ciascun apparecchio collegato alla rete telematica di AAMS e, dall'altro, agli **eventi che determinano la**

**cessazione, sospensione e ripresa di efficacia del nulla osta di esercizio** di cui all'art. 38, comma 5, della legge n. 388/2000. I concessionari sono dunque tenuti ad effettuare, nei termini e con le modalità previste dal decreto direttoriale (AAMS) del 23 aprile 2007, le comunicazioni ivi disciplinate, sia mediante specifici **procedimenti telematici contenuti nell'Allegato tecnico** (*parte integrante del decreto*), sia - nei casi espressamente previsti - per mezzo di un'**apposita dichiarazione** redatta su apposito *modello cartaceo* approvato con decreto dirigenziale in data 1° agosto 2007.

Per quanto concerne le **comunicazioni telematiche dei contatori** corre dunque l'obbligo, da parte del concessionario, di inviare:

1. i dati relativi ai contatori di gioco per ciascuno dei periodi contabili definiti nel decreto direttoriale di AAMS del 12 aprile 2007<sup>5</sup>;
2. i dati afferenti al contatore annuale.

Ne consegue che il mancato invio dei predetti contatori, estratti nei termini perentoriamente declinati dal decreto 23/04/2007, assume una specifica connotazione omissiva sanzionabile ai sensi dell'art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269/2003.

Come precedentemente accennato, le violazioni formali (*non incidenti sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo ma che, in specie, arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo dell'Amministrazione*) trovano, in linea di massima, una possibilità di ravvedimento nell'ambito dell'art. 13, 1° comma, *lett. b*), del D.Lgs n. 472/1997; ciò sempreché esista il presupposto prodromico alla rimozione della violazione.

Si faccia riferimento, ad esempio, al bimestre contabile Febbraio-Marzo 2010. Il concessionario ha l'obbligo **estrarre il contatore** di gioco per l'apparecchio X, al massimo, **entro il 31 Marzo 2010** (*e comunicarlo al sistema centrale di AAMS nei successivi tre giorni*). Per il medesimo apparecchio X, il primo giorno utile per l'estrazione del contatore di gioco relativo al successivo periodo contabile Aprile-Maggio 2010 è, ovviamente, il 1° Aprile.

Appare dunque evidente che l'omessa estrazione del contatore nel periodo contabile Febbraio-Marzo 2010 non potrà essere sanata – ai fini del ravvedimento – con l'invio di un *contatore progressivo* estratto nel periodo contabile Aprile-Maggio 2010, giacché tale ultima comunicazione afferisce ad uno specifico adempimento previsto per il periodo contabile in corso.

In relazione a tali comunicazioni, per contro, va invece affermata la possibilità di ravvedimento ove il **contatore relativo ad un determinato periodo contabile, regolarmente estratto nel periodo medesimo**, non sia stato successivamente acquisito a *sistema* per omissioni od errori intervenuti nella fase di comunicazione. Tale ipotesi, quantunque di difficile concretizzazione per i contatori dei singoli periodi contabili, trova maggiori probabilità di materializzazione per quanto attiene i contatori annuali.

In ogni caso, il perfezionamento del ravvedimento della fattispecie in discussione avviene attraverso la rimozione contestuale della violazione, vale a dire l'inoltro del contatore a suo tempo estratto e non comunicato nei termini previsti<sup>6</sup>, e il pagamento della sanzione dovuta.

Altra questione, invece, è quella relativa alla comunicazione effettuata dal concessionario in via cartacea. Tale comunicazione, esplicitamente richiamata dall'art. 3,

<sup>5</sup> Ogni periodo è bimestrale, per cui in un anno vi sono 6 periodi contabili.

<sup>6</sup> Saranno date, al riguardo, opportune istruzioni procedurali.



comma 2, del D.D. 23/04/2007, assume la connotazione di una “dichiarazione” relativa all’evento che si è prodotto nei confronti di ogni apparecchio gestito.

La mancata comunicazione, sempre soggetta alla previsione normativa recata dall’art. 39-*quinquies* del D.L. n. 269/2003, prevede la sanzionabilità della violazione con una misura afflittiva da 500 a 8.000 €.

In tale contesto, per tutti gli *eventi* per i quali è previsto l’obbligo della *comunicazione scritta*<sup>7</sup> (al competente Ufficio di AAMS), essendo la stessa funzionalmente disgiunta dalla comunicazione telematica dei contatori, ancorché incidente – in talune ipotesi – sullo stesso apparecchio, è consentito al concessionario di fruire dei benefici del ravvedimento secondo quanto disposto dalla lett. b) del più volte citato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

In particolare, dunque, “*se sono omesse o sono effettuate con dati incompleti o non veritieri*” le comunicazioni in questione, il ravvedimento si perfeziona con la presentazione di ogni comunicazione omessa od errata, ovvero della sua integrazione, entro 1 anno dalla violazione e versando, nel contempo, una sanzione pari a 1/10 del minimo edittale ( $1/10$  di 500 = 50 €) per ciascun apparecchio oggetto della violazione in questione.

## 5. Versamenti di crediti assistiti da garanzie

L’argomento in rassegna non si collega in modo univoco al tema del ravvedimento, ma s’intreccia con esso allorquando si verificano determinate condizioni previste dalla legge. Sembra opportuno, al riguardo, trattare la materia nella presente circolare definendo in modo organico le possibili interazioni tra **ravvedimento** e **sanzioni in materia di riscossione**.

Il “*Titolo II*” del **D.Lgs. n. 471 del 1997**, avente ad oggetto le “*Sanzioni in materia di riscossione*”, si apre con l’**art. 13** che disciplina gli aspetti sanzionatori concernenti i *ritardati od omessi versamenti*. Per tali violazioni, come è noto, il 1° comma prevede una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato; il 2° comma, poi, con una previsione di carattere generale, stabilisce che - fuori dai tributi iscritti a ruolo - la medesima sanzione si applica altresì ad “*ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto*”.

Con il D.Lgs. n. 99 del 2000 (*integrativo e correttivo del sistema sanzionatorio tributario non penale di cui ai D.Lgs. n. 471, 472 e 473 del 1997*) è stato recepito il suggerimento della competente Commissione parlamentare in ordine all’opportunità di integrare il testo del predetto art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, con una norma che prevedesse una ulteriore riduzione della sanzione, in quei particolari casi in cui il contribuente provveda spontaneamente, **entro 15 giorni dal termine**, ad effettuare i versamenti omessi relativi a **crediti erariali interamente assistiti da garanzia**, fin dal loro sorgere, **per l’intero ammontare**.

In tali circostanze, nel caso si sia perfezionato anche il ravvedimento operato dal contribuente, **oltre alla riduzione ad un dodicesimo del minimo** (*articolo 13, comma 1, lett. a) del decreto legislativo n. 472 del 1997*), la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo del versamento<sup>8</sup>.

In relazione alle garanzie reali preventivamente prestate dai concessionari di rete<sup>9</sup> a presidio dei crediti erariali dovuti a titolo di PREU, il legislatore, limitatamente a tali

<sup>7</sup> Si veda, al riguardo, l’**Allegato 1** alla presente circolare.

<sup>8</sup> Si confronti l’**Allegato 2** alla presente circolare

<sup>9</sup> Individuati ai sensi dell’art. 14-*bis*, comma 4, del D.P.R. n. 640/1972

soggetti d'imposta, ne ha riconosciuto l'efficacia con l'art. 30-*bis*, comma 3, del **D.L. 29 novembre 2008, n. 185**, successivamente convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. In tale contesto, infatti, le garanzie previste dall'art. 3-*bis* del D.Lgs. n. 462 del 1997 ai fini della eventuale rateazione delle somme dovute rilevate in sede di controllo automatico dei versamenti, non sono dovute nel caso in cui l'Amministrazione verifichi che la fideiussione già presentata dal soggetto passivo di imposta, a garanzia degli adempimenti del prelievo erariale unico, "*sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare*".

Orbene, l'entrata in vigore del D.L. n. 185/2008 – indicata nell'art. 36 del medesimo provvedimento – coincide con il giorno della sua pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale* della Repubblica, vale a dire il **29 novembre 2008**; ne consegue che i benefici disposti dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (*riduzione di 1/15 della sanzione prevista, per ogni giorno di ritardato pagamento, se effettuato nell'ambito dei 14 gg. successivi alla data di scadenza*), saranno estesi ai *procedimenti liquidatori* ancora in corso.

In definitiva, pertanto, i versamenti riguardanti il PREU a titolo di acconto o di saldo, non effettuati alle prescritte scadenze, ove perfezionati con un ritardo inferiore a 15 giorni, sono soggetti ad una sanzione – per **ciascun giorno di ritardo** – pari al **2%** del credito da versare (*vale a dire 1/15 della sanzione del 30% del credito versato in ritardo*); tale sanzione ridotta non richiede il versamento di interessi legali maturati giorno per giorno.

Così, ad esempio, un versamento eseguito con **due giorni** di ritardo sconterà la sanzione del **4%** ( $30 \cdot \frac{2}{15}$ ). Se i giorni di ritardo sono **cinque**, la sanzione sarà del **10%** ( $30 \cdot \frac{5}{15}$ ) e così via fino al quindicesimo giorno, in cui la riduzione si annullerà del tutto ritornando al **30%** ( $30 \cdot \frac{15}{15}$ ).

In presenza di crediti garantiti, così come nel caso di quelli dovuti dai concessionari a titolo di PREU, **le suddette riduzioni spettano indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento**. Se, poi, al versamento tardivo del credito (*versato entro i quattordici giorni successivi alla scadenza originaria*) si accompagna quello spontaneo dei relativi interessi legali (*con maturazione giorno per giorno*) e delle stesse sanzioni entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui trattasi si aggiunge a quella di un dodicesimo prevista dall'art. 13, lettera *a*), del D.Lgs. n. 472/1997.

Pertanto, l'entità della sanzione sarà dello **0,33%** ( $30 \cdot \frac{2}{15} \cdot \frac{1}{12}$ ) se il versamento del credito è eseguito con un ritardo di **due giorni**; dello **0,83%** ( $30 \cdot \frac{5}{15} \cdot \frac{1}{12}$ ) se il ritardo è di **cinque giorni** e così via fino al quattordicesimo giorno, dove la sanzione risulterà ridotta al **2,33%** ( $30 \cdot \frac{14}{15} \cdot \frac{1}{12}$ ).

In definitiva, dunque, la sovrapposizione dei due istituti qui descritti si produce quando:

1. il versamento tardivo del *credito garantito* è effettuato entro i 14 gg. successivi alla scadenza;
2. entro 30 gg. della medesima scadenza sono, altresì, versati gli interessi al tasso legale corrente (*con maturazione giorno per giorno*) nonché la sanzione ridotta secondo lo schema riportato in Allegato 2.

## 6. Modifiche apportate all'istituto del Ravvedimento – Entrata in vigore

Come si è avuto modo di illustrare in precedenza, l'istituto del ravvedimento disciplinato dall'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha subito alcune modifiche, introdotte dall'articolo 16, comma 5, del decreto legge n. 185 del 2008, che hanno prodotto un abbattimento delle sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie.

Tali disposizioni, entrate in vigore a decorrere dal **29 novembre 2008** (*data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008*), possono essere così riassunte.

Articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471	Misura del ravvedimento ante decreto legge n. 185/2008	Nuova misura del ravvedimento
Lettera a) Versamento del tributo o dell'acconto non versato entro trenta giorni dalla data dell'omissione.	1/8 del minimo	1/12 del minimo
Lettera b) Regolarizzazione di errori e delle omissioni entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/5 del minimo	1/10 del minimo
Lettera c) Presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine	1/8 del minimo	1/12 del minimo

Pertanto, le nuove misure sanzionatorie riguardano, in conformità con il principio generale del *favor rei*, tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore. In definitiva, dunque, tutte le violazioni ancora suscettibili di ravvedimento, ossia tutte le violazioni commesse non ancora contestate e non già ravvedute.

IL DIRETTORE

*f.to* Antonio Tagliaferri

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D. lgs. N. 39 del 1993.