

Guida all'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR – Anno 2019

Obbligo civilistico di corresponsione del TFR e della relativa rivalutazione

L'articolo 2120 del c.c. ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto del "Trattamento di Fine Rapporto" (TFR). Sono soggetti alla disciplina del TFR tutti i lavoratori dipendenti del settore privato i quali hanno diritto, in via differita, alla cessazione del rapporto di lavoro, al trattamento di fine rapporto (TFR), da calcolarsi annualmente in proporzione alle retribuzioni correnti maturate, comprensive di tutte le somme corrisposte in dipendenza del rapporto di lavoro a titolo non occasionale (la "quota capitale" del TFR, quindi, è conteggiata escludendo le erogazioni con carattere di eccezionalità ed i rimborsi di spese). Il sostituto d'imposta deve quantificare e accantonare le quote di TFR, secondo i criteri definiti dall'articolo 2120 del c.c., salvo che il contratto collettivo nazionale di lavoro non disponga diversamente.

Sulle quote accantonate al 31 dicembre dell'anno precedente (solitamente in un fondo denominato "Fondo TFR"), escluse dunque le quote di TFR maturate nell'anno di riferimento, deve inoltre essere calcolata, sulla base di un apposito coefficiente (indice pubblicato mensilmente dall'ISTAT), la rivalutazione maturata nell'anno (corrispondente alla "quota finanziaria" del TFR).

In caso di cessazione del rapporto in corso d'anno, l'incremento ISTAT da prendere a riferimento è calcolato sulla base del rapporto tra l'indice del mese in cui il rapporto di lavoro è cessato e quello del mese di dicembre dell'anno precedente.

L'operazione di rivalutazione interessa sia il TFR rimasto nella disponibilità del datore di lavoro (TFR rimasto in azienda) sia quello versato al Fondo di Tesoreria gestito dall'INPS (per le aziende con almeno 50 dipendenti). L'operazione di rivalutazione non interessa invece:

- le quote di TFR destinate alla previdenza complementare;
- le quote di TFR riconosciute mensilmente in busta paga (dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018), ossia la cosiddetta "QU.I.R".

Si sottolinea che l'importo riconosciuto a titolo di rivalutazione del Fondo TFR non costituisce imponibile fiscale ai fini della tassazione del TFR. Infatti, mentre la "**quota capitale**" è assoggettata a tassazione separata (ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del TUIR), la "**quota finanziaria**" è **assoggettata ad un'imposta sostitutiva, pari al 17%**¹ (ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del D.Lgs. n. 47/2000), determinata annualmente e **versata all'Erario in due quote:**

- **primo acconto:** entro il 16 dicembre dell'anno solare in cui maturano le rivalutazioni, pari al 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente o al 90% delle rivalutazioni che maturano nell'anno per il quale l'acconto stesso è dovuto²;
- **saldo:** entro il 16 febbraio dell'anno successivo a quello di maturazione.

L'imposta sostitutiva è versata all'Erario dal datore di lavoro, quale sostituto di imposta. Al contrario è versata direttamente dal lavoratore, in sede di dichiarazione dei redditi dell'anno in cui è stato percepito il TFR (anche a titolo di acconto o di anticipazione), qualora il datore di lavoro non sia sostituto di imposta (lavoro domestico).

Di conseguenza, il versamento all'Erario l'acconto dell'imposta sostitutiva relativa alle rivalutazioni 2019, calcolato sulle quote di TFR accantonate al 31 dicembre 2018, comprese le eventuali quote versate al Fondo di Tesoreria dell'INPS, dovrà essere pagato **entro il 16 dicembre 2019**.

I sostituti d'imposta dovranno poi calcolare l'imposta sostitutiva dovuta sulle rivalutazioni effettivamente maturate nell'anno 2019, versandone il relativo saldo **entro il 17 febbraio 2020** (in quanto il 16 cade di domenica).

Le eventuali quote a carico del Fondo di Tesoreria INPS potranno essere recuperate dal datore di lavoro attraverso il flusso UNIMENS.

Di seguito sono illustrate le principali regole relative al calcolo della già menzionata imposta sostitutiva, agli obblighi di versamento dell'acconto e del saldo ed ai soggetti obbligati ai già menzionati adempimenti.

¹ Imposta elevata dall'11% al 17% dall'articolo 1, comma 623, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190

² Ai sensi dell'articolo 11, comma 4, del D.Lgs. n. 47/2000

Soggetti obbligati al versamento – Eccezioni e casi particolari

L'imposta sostitutiva sulla rivalutazione deve essere versata da tutti i datori di lavoro, quali sostituti d'imposta. Ci sono tuttavia alcune eccezioni da considerare, che sono riassunte brevemente di seguito.

Aziende di nuova costituzione - I chiarimenti in merito agli adempimenti per i soggetti di nuova costituzione, sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate³. In particolare:

- **Sostituti d'imposta costituiti nell'anno 2018** - I sostituti d'imposta che hanno iniziato l'attività nell'anno precedente a quello per il quale è dovuto l'acconto possono alternativamente:
 - versare direttamente il saldo dell'imposta sostitutiva entro il 16 febbraio dell'anno successivo (17 febbraio 2020);
 - determinare l'acconto in via presuntiva avendo riguardo al 90% delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno (2019).
- **Sostituti d'imposta costituiti nell'anno 2019** - I sostituti d'imposta che hanno iniziato l'attività nell'anno in corso, mancando la rivalutazione del T.F.R., non devono versare nessuna imposta sostitutiva.

Datori di lavoro non sostituti d'imposta – Nel caso in cui il T.F.R. sia erogato da un soggetto che non riveste la qualifica di sostituto d'imposta (ad esempio: datore di lavoro soggetto privato), l'imposta sostitutiva è dovuta direttamente dal soggetto percettore del T.F.R. attraverso la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il trattamento di fine rapporto viene erogato, anche a titolo di anticipazione.

Il percettore deve indicare, pertanto, nel Modello Redditi l'ammontare complessivo delle rivalutazioni maturate e versare l'imposta sostitutiva *“entro il termine previsto per il saldo delle imposte dovute relative alla presentazione della dichiarazione, utilizzando il Modello di pagamento F24, l'imposta sostitutiva dovuta relativamente alle rivalutazioni da effettuare sugli accantonamenti TFR successivi al 1° gennaio 2001”* (codice tributo “1714”).

Operazioni straordinarie – In presenza di operazioni societarie straordinarie (fusione o scissione), gli obblighi relativi al versamento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni sono adempiuti⁴:

- **nel caso in cui intervenga l'estinzione dei soggetti preesistenti**, l'imposta deve essere assolta dal soggetto estinto, fino alla data di efficacia dell'operazione societaria, ovvero dal nuovo soggetto risultante dall'operazione societaria, successivamente alla suddetta data.
- **nel caso in cui non intervenga estinzione dei soggetti preesistenti**, il versamento dell'imposta deve essere effettuato dal soggetto originario (soggetto cedente), per i soli lavoratori rimasti in forza (personale per il quale non si è verificato il passaggio presso l'altro datore di lavoro), mentre per i lavoratori passati presso il soggetto cessionario, senza soluzione di continuità e con trasferimento del corrispondente T.F.R. maturato, l'imposta è versata dal soggetto che li ha acquisiti.

L'INPS ha fornito alcuni chiarimenti in merito agli adempimenti ed agli **obblighi riguardanti il Fondo di Tesoreria nelle ipotesi di operazioni straordinarie**⁵ (quali cessioni di ramo d'azienda, fusione per incorporazione, eccetera), nonché per la cessione del contratto, le quali determinano situazioni in cui si realizza il passaggio di dipendenti da un datore di lavoro all'altro, senza interruzione del rapporto di lavoro⁶.

In particolare, è stato precisato che nelle ipotesi in cui ci si trovi in presenza di una delle situazioni precedentemente descritte (operazioni straordinarie o cessione di contratto) la rivalutazione delle quote di TFR ed il versamento dell'imposta sostitutiva (17%) deve essere effettuata dal **datore di lavoro subentrante** e deve riguardare anche quanto versato alla Tesoreria dall'azienda cedente.

Cessazione dell'attività nell'anno – In caso di cessazione dell'attività in corso d'anno, con liquidazione ai dipendenti del TFR maturato e delle relative rivalutazioni, il datore di lavoro che ha determinato e trattenuto l'imposta sostitutiva sulla busta paga in cui ha liquidato il TFR, può comunque utilizzare per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva lo stesso criterio utilizzato generalmente per i dipendenti cessati in corso d'anno, ossia versamento dell'acconto nella misura del 90% dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto (vedi modalità di calcolo con metodo previsionale)

³ Circolare n.50/E, del 12 giugno 2002, dell'Agenzia delle Entrate

⁴ Vedi Circolari n. 29/E/2001 e n. 78/E/2001, dell'Agenzia delle Entrate

⁵ Con Messaggio n. 21062 del 23 settembre 2009

⁶ Ai sensi dell'articolo 2112, del Codice civile

Modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva

Riguardo alla determinazione **dell'acconto da versare a dicembre**⁷, il datore di lavoro può scegliere, per ciascuna annualità, il metodo di calcolo che ritiene più conveniente tra:

- **il metodo storico**, mediante il quale il sostituto d'imposta calcola l'acconto dell'imposta sostitutiva sul 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente⁸, vale a dire, sulle rivalutazioni 2018 (al lordo dell'imposta sostitutiva), comprendendo anche le rivalutazioni relative ai TFR eventualmente erogati nel corso dello stesso anno (TFR erogati nel 2018, per effetto di licenziamenti o dimissioni).

Esempio: Azienda che nel corso dell'anno 2018 aveva la seguente situazione:

Dipendente **"A"**- in forza al 31.12.2018: rivalutazione maturata nell'anno pari a **100**

Dipendente **"B"**- cessato il 30.06.2018 : rivalutazione erogata nell'anno pari a **50**

Calcolo **acconto da versare entro il 16.12.2019**:

$$\text{acconto} = (100 + 50) \times 90\% \times 17\% = \mathbf{22,95}$$

- **il metodo previsionale**, con il quale il sostituto d'imposta calcola l'acconto sul 90% delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno per il quale l'acconto è dovuto (rivalutazioni 2019). In questo caso⁹:
 - **l'imponibile da utilizzare** per determinare in via presuntiva l'acconto dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni è costituito dal TFR maturato al 31 dicembre dell'anno precedente (TFR maturato al 31.12.2018), relativo ai **dipendenti ancora in forza al 30 novembre dell'anno in corso** (dipendenti in forza al 30.11.2019);
 - per determinare la percentuale di rivalutazione deve essere utilizzato **l'incremento dell'indice ISTAT** dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati rilevato nel mese di **dicembre dell'anno precedente** (tasso di rivalutazione al 31.12.2018 **pari a 2,241840%**);
 - per i dipendenti cessati in corso d'anno, entro il 30 novembre 2019, l'acconto è calcolato nella misura del 90% dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto.

Il calcolo dunque si basa su valutazioni di tipo previsionale che sarà possibile verificare soltanto a fine anno.

Esempio: Azienda che nel corso dell'anno 2019 ha la seguente situazione:

Dipendente **"A"** – in forza al 30.11.2019 :

- TFR maturato al 31.12.2018 pari a 1.000

Dipendente **"B"** – cessato il 30.06.2019 :

- rivalutazione maturata nel 2019 pari a **10**

Calcolo rivalutazione presunta anno 2019 dipendente **"A"**:

$$1.000 \times 2,241840\% = \mathbf{22,42}$$
 - rivalutazione presunta 2019

Calcolo **acconto da versare entro il 16.12.2019**:

$$\text{acconto} = (22,44 + 10) \times 90\% \times 17\% = \mathbf{4,96}$$

Si sottolinea che l'utilizzo del metodo previsionale può essere particolarmente conveniente se, nel corso del 2019, si sono verificate riduzioni significative di personale (ad esempio per effetto di pensionamenti, dimissioni, licenziamenti).

⁷ Articolo 11, comma 4, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n.47

⁸Vedi Circolare n. 29/E del 20 marzo 2001, dell'Agenzia delle Entrate

⁹ Vedi Circolare n. 50/E, del 12 giugno 2002, dell'Agenzia delle Entrate

TFR trasferito al Fondo di Tesoreria INPS

Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria INPS deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno e deve essere assoggettato all'imposta sostitutiva¹⁰. In questo caso, il datore di lavoro (quale sostituto d'imposta) è obbligato al calcolo e al versamento dell'imposta sostitutiva, anche se il costo della rivalutazione grava sul Fondo stesso. Il sostituto imposta, poi, provvederà a recuperare l'imposta tramite conguaglio nel flusso UNIEMENS.

Considerato l'esplicito richiamo dell'Agenzia delle Entrate¹¹ e dell'INPS¹² all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva (il riferimento viene fatto sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro, sia alla quota maturata presso il Fondo di Tesoreria INPS), nei modi e nei termini stabiliti in via ordinaria dalla norma¹³, si ritiene che, anche in presenza di quote versate al predetto Fondo, sia lasciata al sostituto d'imposta la possibilità di scegliere, in ragione della propria convenienza, il metodo di calcolo da utilizzare nella determinazione dell'acconto. Si precisa, tuttavia, che come indicato dall'INPS¹⁴, per individuare l'ammontare dell'imposta sostitutiva (attualmente pari al 17%) *"i datori di lavoro potranno calcolare una presunta rivalutazione delle quote di TFR trasferite alla Tesoreria, avvalendosi dell'ultimo (o del penultimo) indice ISTAT"*.

Il datore di lavoro provvederà successivamente, come si è detto, a conguagliare, nel flusso UNIEMENS riferito al mese di "dicembre 2019", l'importo dell'acconto versato relativo alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria. Il conguaglio verrà effettuato compensando il credito maturato attraverso l'assolvimento dell'imposta sostitutiva con i contributi dovuti per i propri dipendenti. Più precisamente, il recupero dell'imposta calcolata in acconto, nella misura dell'17%, relativa alle rivalutazioni del TFR a carico del Fondo di Tesoreria, deve essere riportato nella denuncia, preceduto dal codice **"PF30"** con il significato di "importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria".

Modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva e del saldo

Come detto, l'importo del Fondo TFR maturato annualmente in capo ai dipendenti è composto da una **quota capitale**, calcolata applicando il divisore fisso 13,5 al totale delle retribuzioni annue, e da una **quota finanziaria**, pari alla rivalutazione dell'ammontare del fondo maturato al 31 dicembre dell'anno precedente.

Il Codice civile¹⁵, infatti, stabilisce che il *"trattamento di fine rapporto, con esclusione della quota maturata nell'anno, è incrementato, su base composta, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5 per cento in misura fissa e dal 75 per cento dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente. Ai fini dell'applicazione del tasso di rivalutazione di cui al comma precedente per frazioni di anno, l'incremento dell'indice ISTAT è quello risultante nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto a quello di dicembre dell'anno precedente"*.

La rivalutazione, che rappresenta il rendimento annuale del TFR accantonato, deve essere imputata in aumento del TFR della posizione del singolo lavoratore (anche in caso di TFR versato al Fondo di Tesoreria dell'INPS).

Tabella per il calcolo del Fondo TFR accantonato ogni anno

Quota capitale	<u>Retribuzioni lorde erogate nell'anno</u> 13,5
Quota finanziaria	Calcolata applicando al Fondo esistente al 31.12 dell'anno precedente il tasso risultante dalla somma della quota fissa (1,5%) e del 75% dell'indice di rivalutazione ISTAT. La rivalutazione non deve essere applicata alla quota maturata nell'anno di riferimento

¹⁰ Vedi, da ultima, la Circolare n. 237 del 30.12.2016, dell'INPS

¹¹ Circolare n. 70/E del 18 dicembre 2007, dell'Agenzia delle Entrate

¹² Circolare n. 70 del 3 aprile 2007 (parte seconda), dell'INPS

¹³ Vedi l'articolo 11, comma 4, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n.47

¹⁴ Circolare n. 4 del 14 gennaio 2009 e Circolare n.162 del 27 dicembre 2010

¹⁵ Vedi articolo 2120, del Codice civile

A fine anno, infatti, il sostituto d'imposta deve calcolare, sia la quota di TFR maturata dai dipendenti (quota capitale + quota finanziaria maturata nel 2019), da accantonare in apposito fondo, sia l'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione, che verrà imputata a riduzione del fondo TFR.

L'imposta sostitutiva determinata annualmente, anche se versata dal datore di lavoro, è a carico del lavoratore e, di conseguenza, l'ammontare della stessa deve essere imputato a riduzione del fondo TFR, in sede di accantonamento al 31.12.2019.

Il saldo (ossia, imposta sostitutiva totale meno l'acconto versato entro il 16.12.2019), deve essere **versato entro il 17.02.2020** (in quanto il 16 cade di domenica).

Ai fini della determinazione **dell'imposta sostitutiva complessivamente dovuta** per l'anno 2019, il sostituto d'imposta deve considerare i seguenti elementi:

- la **rivalutazione** lorda maturata nell'anno 2019 dai dipendenti in forza, calcolata considerando tutti i **TFR maturati al 31.12.2018** (comprensivi delle rivalutazioni al netto dell'imposte sostitutive) relativi ai dipendenti ancora in forza, sui quali si applicherà il **coefficiente di rivalutazione** relativo al mese di **dicembre 2019**;
- la rivalutazione lorda dei TFR **erogati** nel corso dell'anno 2019, riguardante i dipendenti cessati nel corso dello stesso anno.

Sulla somma delle rivalutazioni maturate nel corso dell'anno 2019 deve essere determinata l'imposta sostitutiva, nella misura del 17% (imposta dovuta per l'anno 2019).

Tabella calcolo dell'imposta sostitutiva

IMPOSTA SOSTITUTIVA 17% SALDO DA VERSARE ENTRO IL 17.02.2020
Rivalutazione anno 2019, calcolata sui T.F.R. al 31.12.2018 (compresa quella liquidata in corso d'anno)
X 17%
= Imposta sostitutiva dovuta per l'anno 2019
meno Acconto pagato il 16.12.2019
=
Imposta sostitutiva dovuta a saldo entro il 17.02.2020 (ovvero credito d'imposta, se l'acconto di dicembre risulta superiore all'importo dovuto)

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

L'Agenzia delle Entrate¹⁶, per il versamento dell'imposta sostitutiva, ha istituito i seguenti **codici tributo**:

- **1712** - "Acconto dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto", da utilizzare per l'acconto da versare entro il 16 dicembre 2019;
- **1713** - "Saldo dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto", da utilizzare per il saldo da versare entro il 17 febbraio 2020;
- **1714** - "Imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del trattamento di fine rapporto versata dal soggetto percettore in dichiarazione".

Per quanto riguarda la compilazione del modello di pagamento **F24**, si ricorda, che i già menzionati codici tributo devono essere esposti nella **"Sezione Erario"** colonna **"importi a debito versati"**.

I datori di lavoro **possono compensare** l'imposta sostitutiva, sia in acconto che a saldo, direttamente nel modello F24, utilizzando eventuali crediti maturati per altre imposte o contributi (compensazione "orizzontale"),

¹⁶ Con Risoluzione 12 giugno 2001, n.87/E

entro il limite massimo dei crediti d'imposta utilizzabili in compensazione, pari a 700.000 euro per ogni anno solare¹⁷.

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva può essere utilizzato anche (se non ancora esaurito) il credito derivante dal prelievo anticipato sui trattamenti di fine rapporto¹⁸. Questo credito può essere utilizzato fino a compensazione dell'imposta sostitutiva dovuta e l'importo compensato non rileva per la determinazione del limite annuo massimo di compensazione¹⁹.

Se dal conguaglio effettuato per il versamento dell'imposta sostitutiva a saldo dovesse risultare un credito a favore dell'azienda, perché è stato versato un acconto più alto dell'imposta sostitutiva complessivamente dovuta per l'anno 2019, il sostituto d'imposta dovrà riportare l'eventuale credito nel Modello 770/2020, per il successivo recupero dell'eccedenza in compensazione, tramite il Modello F24.

Si ricorda che per il recupero dell'eccedenza non è più utilizzabile il codice tributo 1713 a credito²⁰. Si ritiene, di conseguenza, che possa essere utilizzato l'ordinario codice tributo "6781" (Credito scaturito da ritenute di lavoro dipendente, assimilato e assistenza fiscale), da esporre nella "Sezione Erario".

Sanzioni per violazioni dell'obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta calcolata sulle rivalutazioni ha natura di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi²¹. Di conseguenza, in mancanza di espressa previsione normativa, alle violazioni relative agli obblighi di versamento, si ritengono applicabili le disposizioni recanti la disciplina delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie²².

Di conseguenza, la **sanzione amministrativa** prevista, in caso di **carenti, tardivi o omessi versamenti** dell'imposta sostitutiva, è pari **al 30%** dell'imposta non versata²³.

Ravvedimento operoso

Le violazioni relative all'imposta sostitutiva possono essere sanate con l'istituto del "**ravvedimento operoso**"²⁴, versando, oltre all'imposta omessa o carente, la sanzione in misura ridotta e gli interessi moratori calcolati al tasso legale (attualmente pari 0,80% annuo²⁵), con maturazione giorno per giorno.

Si evidenzia che tale istituto è stato modificato dalla Legge di stabilità 2015²⁶ e, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la regolarizzazione ora non è più inibita dall'inizio di un controllo, ma solo dalla notifica dell'avviso di accertamento o dell'avviso bonario emesso a seguito di liquidazione automatica oppure controllo formale della dichiarazione.

Con la "Riforma delle sanzioni tributarie"²⁷, inoltre, è stata prevista una ulteriore riduzione dal 30% al 15% delle sanzioni "*per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni*".

Di seguito si riporta la tabella con l'indicazione delle sanzioni applicabili per gli omessi versamenti a seconda dei giorni di ritardo, con le riduzioni previste per il ravvedimento.

¹⁷ Tale limite è pari a 1.000.000 di euro per i subappaltatori edili, qualora il volume di affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per 80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto

¹⁸ Di cui all'articolo 3, comma 213, della Legge n. 662/1996 e successive modificazioni

¹⁹ Vedi Circolari n.29/E/2001 e n.78/E/2001, dell'Agenzia delle Entrate

²⁰ Risoluzione 13/E del 10 febbraio 2015, dell'Agenzia delle Entrate.

²¹ Vedi articolo 11, comma 3, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n.47

²² Di cui ai Decreti Legislativi n. 471/1997 e n. 472/1997

²³ Ai sensi dell'articolo 13, del D.Lgs. n. 471/1997

²⁴ Di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997

²⁵ Decreto MEF 12.12.2018, pubblicato sulla G.U. 15.12.2018, n.291

²⁶ Legge n.190/2014

²⁷ Articolo 15, del D.Lgs.n.158/2015

Tabella ravvedimento operoso

Giorni di ritardo	Sanzione art. 13, Dlgs 471/1997	Riduzione art. 13, Dlgs 472/1997	Riferimento art. 13, Dlgs 472/1997	Sanzione ridotta da versare per ravvedimento
1	1%	1/10	lettera a)	0,10%
2	2%	1/10	lettera a)	0,20%
3	3%	1/10	lettera a)	0,30%
4	4%	1/10	lettera a)	0,40%
5	5%	1/10	lettera a)	0,50%
6	6%	1/10	lettera a)	0,60%
7	7%	1/10	lettera a)	0,70%
8	8%	1/10	lettera a)	0,80%
9	9%	1/10	lettera a)	0,90%
10	10%	1/10	lettera a)	1,00%
11	11%	1/10	lettera a)	1,10%
12	12%	1/10	lettera a)	1,20%
13	13%	1/10	lettera a)	1,30%
14	14%	1/10	lettera a)	1,40%
15-30	15%	1/10	lettera a)	1,50%
31-90	15%	1/9	lettera a-bis)	1,67%
Dal 91° fino alla data di presentazione della dichiarazione 770	30%	1/8	lettera b)	3,75%
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione	30%	1/7	lettera b-bis)	4,29%
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione	30%	1/6	lettera b-ter)	5,00%
Ravvedimento dopo la constatazione della violazione	30%	1/5	lettera b-quater)	6,00%

Aggiornato al 26 novembre 2019