

Il nuovo ravvedimento operoso

RIFERIMENTI: Art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie” - Art. 1, comma 637, l. 23 dicembre 2014, n. 190 – “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2015)” - Circolare 9 giugno 2015, n. 23/E – “Ravvedimento – Articolo 13, comma 1, lettera a bis) d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472”

di Leda Rita Corrado (Avvocato tributarista e giornalista pubblicista)

Il cosiddetto “**ravvedimento operoso**” consente al contribuente di correggere alcune irregolarità fiscali beneficiando di una riduzione delle sanzioni amministrative. Possono essere regolarizzati errori, omissioni e versamenti carenti eseguendo spontaneamente il pagamento del tributo dovuto, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta. Il pagamento deve essere eseguito mediante modello F24 (per imposte sui redditi, Iva e Irap) e modello F23 (per imposta di registro e altri tributi indiretti), indicando gli appositi codici tributo per interessi e sanzioni.

Dal 1° gennaio 2015 l’istituto del ravvedimento operoso è stato profondamente innovato. La **Legge di stabilità 2015** ha modificato l’art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ampliando le ipotesi di utilizzo del ravvedimento operoso al fine di incentivare l’adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti. Con la **circolare n. 23/E del 2015** l’Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all’applicazione della nuova disciplina.

LE NUOVE IPOTESI DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Come in passato, la sanzione è ridotta a:

- **1/10** del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di **30 giorni** dalla data della sua commissione (lettera a; il cosiddetto “**ravvedimento breve**”);
- **1/8** 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 (lettera b; il cosiddetto “**ravvedimento lungo**”);
- **1/10** del minimo di quella prevista per l’omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a **90 giorni** ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l’omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva, se questa viene presentata con ritardo non superiore a **30 giorni** (lettera c).

Dal 1° gennaio 2015 sono state inserite ulteriori ipotesi di ravvedimento operoso, dirette a incrementare gradualmente la sanzione in funzione del maggior tempo trascorso dalla commissione della violazione.

È stato introdotto il cosiddetto “**ravvedimento intermedio**” (lettera a *bis*), vale a dire un ravvedimento operoso che si colloca a metà strada tra quello breve (nei 30 giorni) e quello lungo (entro un anno). La sanzione è ridotta a **1/9** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della

dichiarazione (ad esempio l'omissione o l'incompletezza della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, in relazione all'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, Tuir), ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro **90 giorni** dall'omissione o dall'errore (ad esempio il carente od omesso versamento a saldo o in acconto ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali e regionali). Secondo la circolare n. 23 del 2015, nel ravvedimento intermedio rientrano anche i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come i tributi locali e regionali (ad esempio le tasse automobilistiche).

La sanzione è oggi altresì ridotta a:

- **1/7** 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 (lettera b bis);
- **1/6** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, 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 (lettera b ter);
- **1/5** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (in tal senso si veda la circolare n. 23 del 2015), avviene dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale (art. 24, l. n. 4 del 1929), salvo che la violazione non rientri tra quelle di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali (art. 6, comma

3, d.lgs. n. 471 del 1997), ovvero di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art. 11, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997) (lettera b quater).

I NUOVI LIMITI TEMPORALI AL RAVVEDIMENTO OPEROSO

La riduzione delle sanzioni amministrative è condizionata al fatto che la **violazione** non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati **accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di **accertamento** delle quali abbiano avuto formale conoscenza il contribuente o i soggetti solidalmente obbligati. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (compresa l'Irap e le addizionali regionale e comunale all'Irpef) questa preclusione opera soltanto con riferimento alla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di irregolarità da controllo automatizzato o formale (artt. 36 bis e 36 ter, d.p.r. n. 600 del 1973; art. 54 bis, d.p.r. n. 633 del 1972).

A sua volta il ravvedimento operoso non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento. Secondo quanto affermato dalla Guardia di Finanza nella nota del 15 maggio 2015:

- se il ravvedimento è stato effettuato **prima** della verifica, la Guardia di Finanza dovrà attentamente valutare se effettuare comunque l'intervento o rinunciare, dopo aver messo a confronto gli elementi di rischio disponibili con la natura e l'entità delle violazioni sanate dal contribuente;

- se il ravvedimento è stato effettuato **durante** la verifica, la Guardia di Finanza dovrà proseguire nell'attività se le violazioni sanate riguardano fattispecie diverse da quelle che avevano innescato il controllo, dando comunque contezza dell'avvenuto ravvedimento nel processo verbale di constatazione, mentre, la Guardia di Finanza dovrà chiudere

l'intervento se le fattispecie sanate riguardano le potenziali violazioni oggetto del controllo (non ancora verbalizzate);

- se il ravvedimento è stato effettuato durante la verifica su rilievi già formalizzati nei verbali giornalieri, la Guardia di Finanza deve proseguire l'intervento, dando atto nel successivo verbale giornaliero e nel processo verbale di constatazione finale dell'avvenuto ravvedimento e rimettendo all'Agenzia delle Entrate ogni valutazione circa l'eventuale rettifica tributaria.

ABROGATI L'ADESIONE ALL'INVITO A COMPARIRE E L'ADESIONE AL VERBALE DI CONSTATAZIONE

Per evitare la duplicazione di strumenti caratterizzati da finalità analoghe, a decorrere **dal 2016** sono cancellati alcuni istituti deflattivi del contenzioso, vale a dire l'adesione agli inviti al contraddittorio (artt. 5, commi da 1 bis a 1 quinquies, 11, comma 1 bis, e 15, comma 2 bis, d.lgs. n. 218 del 1997) e l'adesione ai processi verbali di constatazione (art. 5 bis, d.lgs. n. 218 del 1997).

La disciplina abrogata continua ad applicarsi agli inviti al contraddittorio notificati entro il **31 dicembre 2015** e ai processi verbali di constatazione consegnati entro la stessa data (art. 1, comma 638, l. n. 190 del 2014). La coabitazione tra la vecchia e la nuova disciplina pone problemi di coordinamento per quanto concerne in particolare la rateizzazione della pretesa tributaria: mentre si ritiene che la **rateizzazione** sia preclusa nel ravvedimento operoso (cfr. risoluzione n. 67/E del 2011 e circolare n. 192/E del 1998), essa può essere utilizzata con gli strumenti deflattivi del contenzioso. Ad esempio nel caso in cui il processo

verbale di constatazione sia consegnato entro il 31 dicembre 2015 il contribuente può aderirvi (art. 5 bis, d.lgs. n. 218 del 1997) rateizzando l'intera somma pretesa dal fisco.

RAVVEDIMENTO OPEROSO E REATI TRIBUTARI

Con l'art. 8, l. n. 23 del 2014 il Parlamento ha delegato il Governo a modificare la disciplina del sistema sanzionatorio penale tributario in maniera tale da adeguarlo al principio di proporzionalità, stabilendo in particolare “la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”.

Nello **schema di decreto legislativo** predisposto in attuazione di tale delega si prevede che i reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 bis, d.lgs. n. 74 del 2000), omesso versamento dell'Iva (art. 10 ter, d.lgs. n. 74 del 2000) e indebita compensazione (art. 10 quater, d.lgs. n. 74 del 2000) non siano punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante ravvedimento operoso. Analogamente i reati di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000) e omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000) **non sono punibili** se i debiti tributari sono stati estinti mediante ravvedimento operoso intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.