
Il nuovo ravvedimento operoso dall'1/1/2015

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 8 Gennaio 2015

dall'1 gennaio 2015 non è più necessario che il ravvedimento operoso sia posto in essere entro il termine massimo per la presentazione della dichiarazione: un riassunto delle nuove regole...

Dal 1° gennaio 2015 il ravvedimento operoso potrà essere posto in essere non più entro il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero entro l'anno dall'omissione o dall'errore, per altre violazioni, come quella in materia di imposta di registro).

Inoltre, il contribuente potrà ravvedersi a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ossia che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, rispetto alle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza (salvo ovviamente la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità di cui agli articoli 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 e degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973).

Dunque, ravvedimento operoso senza limiti temporali. La Legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi 634-640, della Legge 190/2014) intende modificare il rapporto tra Fisco e contribuente, introducendo nuove forme di comunicazione e collaborazione, da svolgere anche preventivamente, cioè prima degli appuntamenti, stimolando l'assolvimento degli obblighi tributari e favorendo l'emersione spontanea delle basi imponibili.

In tale contesto si inserisce la revisione dell'istituto che consente di regolarizzare le violazioni tributarie, beneficiando della riduzione delle sanzioni, graduata in funzione della tempestività della correzione.

In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (tra cui, Irpef, Ires, Iva, Irap, imposte di registro, di bollo, ipocatastali, di successione e donazione), contrariamente al passato, è ora possibile accedere al ravvedimento anche nel caso in cui la violazione sia già stata constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti

interessati hanno avuto formale conoscenza. In pratica, l'avvio di una verifica fiscale non preclude più il ricorso alla regolarizzazione.

L'unico ostacolo al ravvedimento è rappresentato dalla formale notifica di un atto di liquidazione o di accertamento oppure dal ricevimento di una comunicazione di irregolarità, emessa a seguito dei controlli automatici (articoli 36-bis del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972) o del controllo formale delle dichiarazioni (articolo 36-ter del Dpr 600/1973).

Avvalersi del ravvedimento operoso, comunque, non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Sempre in riferimento ai tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate, è stato rimosso anche il limite temporale, in base al quale il ravvedimento era praticabile, al massimo, fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione. In aggiunta a quelle già esistenti, sono ora previste ulteriori due ipotesi, per le quali l'entità dello "sconto" sulla sanzione è, come al solito, legato alla tempestività della regolarizzazione:

- per il ravvedimento effettuato 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, la sanzione è ridotta a 1/7 del minimo;

- per il ravvedimento effettuato 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, la sanzione è ridotta a 1/6 del minimo.

Un'ulteriore nuova fattispecie riguarda invece la totalità dei tributi, non solo quelli gestiti dalle Entrate. Se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore, la sanzione è dovuta nella misura ridotta a 1/9 del minimo.

Infine, è possibile avvalersi del ravvedimento per regolarizzare errori e omissioni, pur se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, anche al termine di attività di accesso, ispezione e verifica, quindi dopo aver ricevuto un processo verbale di constatazione; in questo caso, la sanzione è ridotta a 1/5 del minimo. Tale opportunità non è ammessa in caso di violazioni relative all'emissione di ricevute,

scontrini fiscali e documenti di trasporto o all'installazione degli apparecchi per l'emissione di scontrini.

Contestualmente all'ampliamento del raggio di azione del ravvedimento (scattato dall'1 gennaio) è stata sancita l'abrogazione di alcuni istituti deflattivi del contenzioso (operativa, di fatto, dal prossimo anno): adesione ai processi verbali di constatazione, adesione agli inviti al contraddittorio e acquiescenza "rinforzata", cioè relativa ad un avviso di accertamento non preceduto da pvc o da invito al contraddittorio.

Il legislatore è intervenuto anche sulla decorrenza dei termini per la notifica delle cartelle e per gli accertamenti in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa e di regolarizzazione della violazione, quando non è prevista dichiarazione periodica. Il principio comune è che tali termini slittano in funzione delle correzioni apportate, ma con esclusivo riferimento agli elementi oggetto dell'integrazione.

Dunque, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative all'attività di liquidazione (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero quarto, quando si tratta di indennità di fine rapporto e prestazioni in forma di capitale) e di controllo formale (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), concernenti le dichiarazioni integrative presentate per correggere errori e omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono – per quanto riguarda gli elementi "integrati" – dalla presentazione di tali dichiarazioni.

Parimenti, i termini per l'accertamento (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) decorrono dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.

Infine, è stato previsto che anche per l'imposta di registro (articolo 76 del Dpr 131/1986) e per le imposte di successione e donazione (articolo 27 del Dlgs 346/1990), i termini per l'accertamento decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Ravvedimento operoso: Dal 1° gennaio 2015 cambia la misura degli interessi legali

Altra novità (Decreto 11 dicembre 2014 del MEF, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 290 del 15 dicembre 2014) è quella che dal 1° gennaio 2015, la misura del saggio degli interessi legali è stata

fissata nella misura dello 0,50% annuo.

Dunque, dal 1° gennaio di quest'anno gli interessi legali passano dall'1% allo 0,50%. Ciò consente un alleggerimento per tutti i contribuenti che sono incorsi in omessi o ritardati pagamenti e che hanno intenzione di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

L'avvenuta modifica risulta attuale anche in relazione all'ultima scadenza del 16 dicembre relativa ad IMU e TASI, che permette a coloro che non hanno adempiuto o hanno adempito solo parzialmente al pagamento del tributo dovuto, di potervi provvedere mediante il pagamento di una sanzione oltre gli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

La sanzione e gli interessi sono, tuttavia, calcolati in maniera differente a seconda che il contribuente esegua il pagamento entro 15 giorni, 30 giorni ovvero entro un anno.

Ravvedimento entro 15 giorni

Nel caso di ritardato pagamento entro il 15° giorno successivo alla violazione (nel caso di specie, 31 dicembre), il contribuente ha potuto beneficiare di quanto previsto dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 che prevede la riduzione della sanzione (pari al 30% di ogni importo non versato) ad un importo pari ad un quindicesimo.

Pertanto, il contribuente che ha provveduto al pagamento del dovuto entro il 31 dicembre, era tenuto altresì al pagamento di una mini-sanzione dello 0,20% e degli interessi al tasso dell'1%.

Ravvedimento entro 30 giorni

Coloro che, invece, provvedono al pagamento, dopo il 15° giorno ma entro il 30° giorno, in base quanto previsto dall'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, si vedono applicata una sanzione del 3% (un decimo del 30%) e gli interessi legali dell'1% fino al 31 dicembre e dello 0,5% dal 1° gennaio 2015.

Ravvedimento entro un anno

Infine, per il pagamento oltre i suddetti termini ed entro un anno dalla violazione, verrà applicata, sempre in base quanto previsto dall'art. 13, una sanzione del 3,75% (un ottavo del 30%) e gli interessi legali dell'1% fino al 31 dicembre e dello 0,5% dal 1° gennaio 2015.

Ovviamente il contribuente, per potersi avvalere del ravvedimento, deve contestualmente effettuare il pagamento del tributo dovuto, della sanzione e degli interessi, prima che intervenga un avviso di accertamento da parte del Comune.

Ravvedimento	Sanzione	Interessi
Entro 15 giorni	0,20%	1%
Entro 30 giorni	3%	1% fino al 31 dicembre 0,5% dal 1° gennaio 2015

Entro un anno	3,75%	1% fino al 31 dicembre 0,5% dal 1° gennaio 2015
----------------------	-------	--

Regime transitorio

L'entrata in vigore delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento non immediatamente, ma dopo un congruo lasso di tempo (pari a circa un anno) e, al contrario, immediatamente, quelle che consentono al contribuente di ravvedersi autonomamente, con l'ausilio dell'Agenzia delle entrate, attraverso un'apposita cooperazione con il contribuente, rafforzata dall'intervento in termini informativi nei confronti dello stesso.

In particolare, viene previsto che le disposizioni di cui agli articoli 5, commi da 1-bis a 1-quinquies, e 11, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997 vigenti, continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto e altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015 e che le disposizioni di cui all'art. 5-bis) dello stesso decreto continuano ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa data.

Per ultimo, viene disposta l'abrogazione delle disposizioni in materia di sanzioni in sede di acquiescenza che si applicano agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016.

LEGGE 23 dicembre 2014, n. 190

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilita' 2015).
(14G00203)

(G.U. n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99)

Vigente al: 1-1-2015

Articolo 1

comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche

in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a

semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi

tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili,

l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero

del suo intermediario, anche mediante

l'utilizzo

delle

reti

telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni

in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti

direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o

compensi, ai redditi, al volume d'affari e al

valore della
produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni,

deduzioni

o
detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi
non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia
delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa
non conosciuti.

entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del
suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo
per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume
d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei
predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti.

sono individuate le modalità con cui gli elementi e le informazioni
di cui ai commi 634 e 635 sono messi a disposizione del contribuente
e della Guardia di finanza. Il provvedimento di cui al primo periodo

indica, in particolare, le fonti informative, la tipologia di

informazioni da fornire al contribuente

e

le

modalita'

di

comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione, assicurate anche

a distanza mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie, i livelli di

assistenza e i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e

per la correzione degli eventuali errori commessi.

sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del
Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dopo le parole:

«Salva l'applicazione delle sanzioni» sono inserite le seguenti: «e

ferma restando

l'applicazione

dell'articolo

13

del

decreto

legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni,»;

b) all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) al comma 1:

«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 il novantesimo giorno successivo

al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando

non e' prevista dichiarazione periodica, entro novanta

giorni
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 e' stata commessa la violazione ovvero,
quando non e' 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 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 e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e'

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 della legge 7 gennaio 1929, n.

4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli

articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18

dicembre 1997, n. 471»;

2) dopo il comma 1 sono inseriti i seguenti:

«1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle

entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo,

salva la 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 decreto del Presidente della Repubblica
29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del
decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e
successive modificazioni;

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente
articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi,
ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e
accertamento»;

c) al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate
le seguenti modificazioni:

1) all'articolo 5:
agevolata di cui al comma 1-bis» sono soppresse;

2) l'articolo 5-bis e' abrogato;

3) all'articolo 11:

definizione agevolata di cui al comma 1-bis» sono soppresse;

4) all'articolo 15, il comma 2-bis e' abrogato.

1-quinquies, e 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno

1997, n. 218, nel testo vigente alla data di entrata in vigore della

presente

legge,

continuano

ad

applicarsi

agli

inviti

al

contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015, e le disposizioni di cui all'articolo 5-bis dello stesso decreto legislativo n. 218 del 1997 continuano ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa c), numero 4), opera con riferimento agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio sensi degli articoli 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero,

quando

non

e'

prevista
dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione

o dell'errore:

a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui
all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente

della Repubblica 29 settembre

1973,

n.

602,

e

successive
modificazioni,

relativi,

rispettivamente,

all'attività'

di
liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi
dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle
dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate
per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla
determinazione e sul pagamento del

tributo,

decorrono

dalla
presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi
oggetto dell'integrazione;

b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del
decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e
successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della
Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni,
decorrono dalla presentazione della

dichiarazione

integrativa,
limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

c) i termini di cui all'articolo 76 del testo unico di cui al
decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e

successive modificazioni,

concernenti

l'imposta

di

registro,
decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni;

d) i termini di cui all'articolo 27 del testo unico di cui al
decreto legislativo 31 ottobre 1990,

n.

346,

e

successive

modificazioni, concernente le imposte di successione e donazione,

decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Adempimenti volontari dei contribuenti

I commi dal 634 al 640 prevedono che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione del contribuente (o del suo intermediario) gli elementi e le informazioni in suo possesso, acquisite direttamente o da terzi, relative ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari, al valore della produzione, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Le nuove forme di cooperazione potranno aver luogo anche mediante l'utilizzo di reti telematiche e di nuove tecnologie. Il contribuente potrà a sua volta segnalare all'Agenzia delle entrate elementi, fatti e circostanze dalla stessa ignorati.

Le disposizioni indicano gli obiettivi perseguiti. Si tratta dell'introduzione di nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria che possono svolgersi anche prima delle scadenze fiscali e che sono finalizzate a semplificare gli adempimenti, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari ed a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

La relazione illustrativa associa all'intervento normativo un elevato innalzamento del livello di collaborazione con cittadini ed imprese con benefici nello svolgimento della tradizionale attività di controllo. L'Amministrazione finanziaria in tal modo dovrebbe poter concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti per prevenire comportamenti di evasione e frode fiscale.

Al fine di agevolare il contribuente in relazione ai propri obblighi dichiarativi, si prevede poi che l'Agenzia delle entrate renda disponibili al contribuente (o al suo intermediario) gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti.

Le neo disposizioni innovano significativamente la disciplina del ravvedimento operoso.

Nella relazione illustrativa si legge che le modifiche mirano a garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni ed i versamenti delle somme dovute, beneficiando della riduzione delle sanzioni applicabili che sono graduate in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Si ricorda che la disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso è espressa nell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997. La norma permette al contribuente che, variamente, regolarizza la propria posizione tributaria di poter beneficiare di una riduzione delle sanzioni amministrative irrogabili. All'istituto si può accedere nei casi in cui la violazione non sia già stata contestata e purché 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.

La sanzione è quindi ridotta:

- 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;
- 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;
- c) ad un decimo 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 decimo 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.

Il contribuente, per beneficiare dell'istituto, deve provvedere al pagamento della sanzione ridotta 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 (comma 2).

Nei casi di liquidazione eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Con la lettera b) del comma 637 si modifica in più punti l'articolo 13 del citato decreto legislativo n. 472/1997, rimodulando le sanzioni previste e ponendo particolare attenzione alla regolamentazione del ravvedimento operoso per i tributi amministrati dall'agenzia delle entrate.

In particolare, le novelle introducono nuove fattispecie di "ravvedimento" (le nuove lettere a-bis), b-bis) e b-ter)) ed una disciplina specifica del ravvedimento per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (ad essi sono infatti specificamente riferiti sia le fattispecie di cui alle nuove lettere b-bis) e b-ter) sia la previsione, per tutti i casi di ravvedimento operoso, di non operatività delle preclusioni alla possibilità di beneficiare dell'istituto, indicate al comma 1, primo periodo dell'articolo 13.

Con la nuova lettera a-bis), di cui al comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 citato, si introduce una nuova fattispecie di ravvedimento operoso. Si prevede infatti che la riduzione della sanzione 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 il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore. Per effetto della novella il ravvedimento operoso potrà aver luogo anche dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fiscale.

Il trattamento sanzionatorio nei casi di ravvedimento effettuato dopo la scadenza del termine di adempimento all'obbligo dichiarativo è più favorevole (riduzione ad 1/9 del minimo) rispetto al ravvedimento effettuato entro il termine, visto che continuerebbe ad operare la previsione (art. 13, comma 1, lettera b)) in base alla quale la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Le differenze nel trattamento sanzionatorio – che in relazione a quanto disposto nelle nuove lettere b-bis) e b-ter) e nel comma 1-bis) dovrebbero riguardare i tributi non amministrati dall'agenzia delle entrate – parrebbero premiare regolarizzazioni tardive in relazione alla scadenza dell'obbligo dichiarativo rispetto alle altre; inoltre, in ragione di ciò, si renderebbero, in ipotesi, poco convenienti e quindi di fatto non esperibili i ravvedimenti operosi effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni tributarie.

Con le nuove lettere b-bis) e b-ter) si dispone la riduzione della sanzione:

- 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; se non è prevista dichiarazione periodica, se la regolarizzazione ha luogo entro due anni dall'omissione o dall'errore;

- ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre i predetti termini.

Con il nuovo comma 1 bis dell'articolo 13 del D. lgs n. 472/1997 citato, le rimodulazioni sanzionatorie previste nei nuovi punti b-bis) e b-ter) si applicano ai soli tributi amministrati dall'agenzia delle entrate. Per essi dunque si potrà ricorrere al ravvedimento operoso senza limitazioni temporali e beneficiando di una riduzione automatica delle sanzioni irrogabili modulata in modo da premiare i ravvedimenti meno distanti rispetto all'epoca in cui sorge l'obbligo tributario.

Dal tenore letterale della norma, sembrerebbe desumersi che per tutti gli altri tributi (ad es. tributi locali) restano fermi gli ordinari termini di ravvedimento operoso attualmente vigenti nonché, stante il mancato richiamo nel nuovo comma 1-bis, dovrebbe operare per essi la nuova fattispecie di cui alla lettera a-bis).

Sempre con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione – prevista dall'articolo 13, comma 1, primo capoverso – secondo la quale non è possibile l'accesso all'istituto del ravvedimento se la violazione è già stata contestata ovvero se sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza. Ne deriva che il ravvedimento operoso per tali tributi non incontrerà le limitazioni sopra indicate. Non potrà essere perfezionato nei casi in cui è stato notificato al contribuente un atto di liquidazione o di accertamento, comprese le comprese le comunicazioni di irregolarità (all'esito di controlli automatici, di cui agli articoli 36- bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 533 del 1972) e degli esiti del controllo formale delle dichiarazioni (articolo 36-ter D.P.R. n. 633 del 1973).

In relazione alle modifiche operate all'istituto del ravvedimento operoso, con la lettera a) del comma 637, si interviene sull'articolo 2, comma 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, consente al contribuente di integrare le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA per correggere errori od omissioni, non oltre i termini stabiliti dalla legge per l'accertamento. In particolare è fatta salva l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in materia di ravvedimento.

L'obiettivo è dunque quello di coordinare la disciplina della dichiarazione integrativa con quella del ravvedimento operoso, esplicitando nella prima che, anche in tale ipotesi, rimane comunque ferma l'applicazione della regolamentazione del ravvedimento operoso come novellata dalle norme commentate¹⁵³.

La lettera c) del comma 637 introduce alcune modifiche, in senso abrogativo, alla disciplina di cui al D.Lgs. n. 218/1997, recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale; in particolare, si espungono dalla disciplina:

- la possibilità di definizione agevolata dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, di cui all'articolo 5, commi da 1-bis a 1-quinquies -(punto 1 della lettera c)).
- la possibilità di adesione ai processi verbali di constatazione, di cui all'articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997 (punto 2 della lettera c));
- la possibilità di definizione agevolata dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'articolo 11, comma 1-bis dello stesso decreto, ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA, tra cui l'imposta sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale. (punto 3 della lettera c);

È altresì abrogato il comma 2-bis dell'articolo 15 del citato decreto n. 218 del 1997. Viene quindi meno la norma che stabilisce la riduzione alla metà (quindi a un sesto) delle sanzioni irrogate nel caso in cui il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, qualora l'avviso di accertamento o di liquidazione non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio. La norma abrogata prevede altresì che tale misura agevolata non trovi applicazione qualora il contribuente non abbia definito i processi verbali di constatazione (ai sensi del richiamato articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997) che consentono l'emissione di accertamenti parziali (punto 4 della lettera c)).

Si legge nella relazione illustrativa che tali modifiche sono coerenti con l'impianto delle disposizioni che intendono fornire al contribuente strumenti affinché possa autonomamente correggere i propri errori ed omissioni.

I successivi commi recano norme transitorie che perseguono l'obiettivo: – di far operare da subito quelle disposizioni che consentono al contribuente di regolarizzare la propria posizione fiscale anche grazie alle

nuove forme di cooperazione e scambio informativo con l'Amministrazione finanziaria; – di differire l'operatività delle disposizioni relative alle forme agevolate di definizione degli accertamenti.

Si consente quindi al contribuente, a partire dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità, di operare ravvedimenti operosi sulla base delle nuove disposizioni. Di contro le norme abrogate continueranno ad applicarsi nel testo previgente agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015.

Al tempo stesso l'articolo 5-bis dello stesso D.lgs. n. 218 del 1997 (adesione ai processi verbali di constatazione) continuerà ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015.

Il comma 639 dispone poi che l'abrogazione delle disposizioni in materia di sanzioni (di cui all'articolo 15 comma 2 bis) del d.lgs. n. 218 del 1997) si applicherà agli atti notificati dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Con il comma 18 si interviene in materia di decorrenza dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per l'accertamento nei casi di presentazione di una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del richiamato D.P.R. n. 322 del 1998) e di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, quando non è prevista dichiarazione periodica.

In particolare i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

Quanto ai termini per l'accertamento, sono fissate le decorrenze dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione (comma 17, lettera b)).

Si chiarisce poi che per l'imposta di registro, i termini di cui all'articolo 76 del D.P.R. n. 131 del 1986 decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Vincenzo D'Andò

8 gennaio 2015