

---

## Ravvedimento operoso in caso di verifica fiscale

---

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 24 Novembre 2016

Dato che il contribuente può accedere al ravvedimento operoso anche una volta iniziate le operazioni di verifica fiscale, questa opportunità può essere utile per aderire alle richieste dei verificatori riducendo l'importo delle sanzioni da versare; tuttavia l'utilizzo del ravvedimento dopo l'inizio delle operazioni di verifica può generare complicazioni, soprattutto se dovessero emergere fattispecie di eventuale reato tributario...

Accessi, ispezioni e verifiche fiscali rappresentano le classiche attività di controllo in loco che vengono effettuate da Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza e possono condurre (e solitamente conducono) alla formalizzazione di avvisi di accertamento e rettifiche, nonché di atti, in generale, a contenuto impositivo e sanzionatorio.

Con l'estensione del ravvedimento operoso, questo strumento, originariamente volto alla regolarizzazione di omissioni ed errori da parte dei contribuenti, è stato adattato alle esigenze di chi abbia ricevuto una "visita" da parte dell'amministrazione finanziaria, e, aderendo nella sostanza alla versione dei controllori, intenda chiudere la vertenza assolvendo le imposte e corrispondendo le sanzioni in misura ridotta, oltre agli interessi legali, attualmente molto bassi.

Oltre a poter essere adottato entro un vasto arco temporale a partire dalla commissione della violazione (omissione, errore) da parte del contribuente, l'istituto del ravvedimento può quindi spingersi fino a regolarizzare un comportamento che è già stato oggetto di attività di controllo, con riferimento anche alle ipotesi che in sede di accertamento sarebbero sanzionate ai sensi dell'art. 1, c. 2, del D.Lgs. n. 472/1997 (infedele dichiarazione).

### Verifiche fiscali e ravvedimento operoso

Rispetto a quanto precedentemente previsto per la definizione agevolata del processo verbale di constatazione, il ravvedimento lungo in presenza di attività di controllo non si presenta come la “sanatoria” di un atto, bensì come la possibilità, per il contribuente, di sostituirsi al fisco autoliquidandosi una sanzione ridotta (ad esempio per infedele dichiarazione), presentando contestualmente la dichiarazione integrativa.

La riduzione delle sanzioni può essere variabile, a seconda del tempo in cui interviene il ravvedimento, come verrà più avanti evidenziato.

Per inquadrare correttamente la questione, si ritiene opportuno passare brevemente in rassegna natura, caratteristiche e possibilità delle attività di controllo sopra menzionate.

La verifica è un’attività ispettiva posta in essere dagli uffici fiscali o dalla Guardia di Finanza, finalizzata alla ricostruzione del volume d'affari e dei redditi emergenti in capo al soggetto verificato (impresa o lavoratore autonomo).

Tale attività conduce alla formulazione di una proposta rivolta all’ufficio fiscale territorialmente competente, contenente dei rilievi sulle possibili violazioni delle norme tributarie, nonché le eventuali sanzioni applicabili.

#### **Le verifiche fiscali possono essere:**

- generali;
- parziali;
- mirate.

Secondo la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza 15.10.1981, n. 1/205000/221, le verifiche sono “generalì” “quando l’intera gestione o attività del periodo preso in esame viene controllata nei riflessi di tutte le norme sulle quali ai militari verificatori compete la vigilanza”, e “parziali” quando l’esame è limitato:

- a singoli atti della gestione, o a parte della stessa;

- a singoli tributi, o a particolari adempimenti fiscali;
- ad aspetti extratributari.

L'accesso è un intervento specifico e non protratto nel tempo, finalizzato all'acquisizione di materiale istruttorio e compiuto a seguito delle ricerche preliminari svolte presso l'ufficio; esso consente di procedere, nei luoghi ove il contribuente svolge la propria attività, a:

- ispezioni documentali;
- ricerche di atti e documenti;
- verifiche;
- ogni altra indagine utile ai fini dell'accertamento.

In concreto, la verifica fiscale inizia spesso con l'effettuazione di un accesso preliminare informale presso il soggetto da verificare per concludersi con la stesura del processo verbale di constatazione (pvc).

Successivamente all'accesso, i verificatori richiedono al contribuente, al titolare dello studio, all'amministratore dell'azienda o chi altro lo sostituisca o rappresenta in quel momento, di esibire tutti i documenti che, a norma delle singole leggi, è tenuto a sottoporre all'esame degli organi di controllo (ispezione documentale).

In ogni caso si tratta di attività istruttorie prodromiche all'accertamento, c.d. "endoprocedimentali", in quanto sono interne al procedimento di accertamento e non si concludono con l'emanazione di un provvedimento impugnabile.

## **Ravvedimento operoso - Ampliamento dei confini**

La L. 23.12.2014, n. 190 (commi 637 e ss.) ha ridisciplinato l'istituto del ravvedimento operoso prevedendo che:

- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento operoso non è più inibito dal controllo fiscale, ma solamente dalla notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario;
- il ravvedimento può avvenire, ferma la preclusione di cui sopra, senza limiti temporali;
- in caso di avvenuta constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (cioè mediante processo verbale), la riduzione della sanzione è a 1/5 del minimo;
- in caso di dichiarazione integrativa i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi decorrono dalla data di presentazione di tale dichiarazione.



Contestualmente alle modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso è stato innovato l'art. 2, ottavo comma, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che consente al contribuente di integrare le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dell'IVA e dei sostituti d'imposta per correggere errori od omissioni, non oltre i termini stabiliti dalla legge per l'accertamento, fatta salva l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinaria.

In tal modo sono stati esplicitamente coordinati i termini e le modalità per usufruire della dichiarazione integrativa (a sfavore) e del ravvedimento operoso, raccordando i due istituti; nella disciplina della dichiarazione integrativa si chiarisce che, anche in tale ipotesi, rimane comunque ferma l'applicazione del ravvedimento operoso come innovata dalle norme in commento.

### **Ravvedimento operoso: precisazioni**

Il nuovo ravvedimento operoso, come si presenta a seguito delle modificazioni apportate dalla legge di stabilità 2015 (L. 23.12.2014, n. 190), è consentito a tutti i contribuenti e ha un'applicazione molto vasta,

che consente in sostanza di regolarizzare i comportamenti dei contribuenti in un lungo arco temporale salvo che non siano stati già notificati degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni).

Il ravvedimento operoso temporalmente più esteso va combinato con la disciplina della rettificabilità formale della dichiarazione erronea, dato che esso mette a disposizione dei contribuenti il rimedio per provvedere alla regolarizzazione anche dei versamenti in caso di dichiarazione integrativa c.d. a sfavore.

La disposizione normativa che consente la regolarizzazione delle violazioni in presenza di verifiche e pvc si pone derogatoria rispetto alle regole generali in tema di ravvedimento.

Stabilisce infatti il comma 1, primo periodo, dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che "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...".

Questa è invece la testuale formulazione del comma 1-ter del medesimo art. 13 del decreto citato: "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".

In sostanza, quindi, e con riguardo ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la preclusione al ravvedimento opera per i soli atti a contenuto impositivo e per gli atti conclusivi dei procedimenti di liquidazione e controllo formale, e non anche per gli atti endoprocedimentali come il pvc.

In generale, relativamente alle cause ostative è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19.2.2015 (par. 10.4), la quale ha chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dei controlli automatici e formali delle dichiarazioni; per tale ragione, la ricezione di una comunicazione di irregolarità, ad esempio, per un omesso versamento IVA, non pregiudica il ravvedimento per ulteriori violazioni non rilevabili tramite queste tipologie di controllo.

Nella medesima circolare n. 6/E del 2015 - par. 10.5 -, l'Agenzia ha ritenuto costituire cause ostative al ravvedimento operoso anche gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di

sanzioni, anche se non espressamente menzionati nel predetto comma 1-ter), “per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”<sup>1</sup>.

## **Ravvedimento operoso: Cosa definire?**

Anche se il ravvedimento operoso include una vasta gamma di possibili violazioni, entro i confini dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, occorre considerare che il nostro ordinamento “isola” in modo netto e preciso le violazioni riscontrabili nell’ambito delle attività di liquidazione e controllo formale rispetto a quelle riscontrabili nell’ambito delle attività di accertamento.

Da un lato infatti esiste una situazione che è correttamente manifestata dal contribuente, ma un disallineamento tra le imposte liquidate e quelle effettivamente versate, ovvero tra quanto dichiarato e i riscontri forniti (ad esempio, a giustificazione di oneri detraibili / deducibili). Dall’altro lato, si pongono invece dei comportamenti che contrastano con la normativa tributaria, finalizzati a dichiarare un minor imponibile e/o a evidenziare una minore imposta.

Nel primo settore si situano le violazioni di omesso versamento e similari; nel secondo, quelle di infedele dichiarazione, soggette a un regime sanzionatorio più “severo”.

In presenza di violazioni che in sede di accertamento verrebbero sanzionati come ipotesi di dichiarazione infedele, deve essere ravveduta la sanzione prevista per tali violazioni, che assorbe anche la fattispecie di omesso versamento. Vale a dire che, in caso di violazione “da dichiarazione infedele” (cioè in linea di principio soggetta ad accertamento), l’omissione del versamento si individua come un comportamento derivato, e non come una violazione autonoma (che in assenza del comportamento “infedele” sarebbe rilevabile in sede di liquidazione / controllo formale).

Si rammenta che, allo stato:

- l’omesso versamento / indebita compensazione è soggetto a una sanzione ordinaria del 30% (ridotta al 15% se il ritardo nell’adempimento non supera i 90 giorni);
- la dichiarazione infedele può essere oggetto di accertamento con il conseguente recupero a tassazione e applicazione delle sanzioni (ora, in generale, comprese tra il 60%/90% - minimo edittale – e il 180%. In caso di ipotesi “fraudolente”, la sanzione applicabile si situa tra il 135% e il

270%).

Se si tratta di IVA, devono essere ravvedute entrambe le sanzioni per infedele + indebita detrazione/omessa fatturazione - 100% + 100% (ora 90% + 90%, ovvero 60% + 60%), senza operare alcun cumulo giuridico.

### **Ravvedimento operoso: questioni emergenti**

Tra le molte criticità generate dall'applicazione delle norme vigenti sul ravvedimento, combinate con le innovazioni che hanno interessato il sistema sanzionatorio amministrativo, si segnala la necessità di considerare il principio generale di cui all'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997, ai sensi del quale:

“non sono (...) punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”.

Tale principio può essere avvicinato a quello posto dall'art.10, comma 3, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente):

*“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.*

Nel primo caso il legislatore afferma che non è sanzionabile il comportamento che non danneggia le ragioni erariali, né l'azione di controllo; nel secondo, che non è sanzionabile il comportamento relativamente alle cui condizioni di applicazione non vi sia certezza.

Pertanto, potrebbe essere arduo sostenere la sanzionabilità ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, in relazione a fatti che sono oggetto di un'autonoma “disclosure” del contribuente, e che non generano alcun danno all'erario perché vengono corrisposte le imposte, le sanzioni (ancorché ridotte tramite ravvedimento) e gli interessi legali. In questa situazione, infatti, non c'è la volontà di evadere il fisco tramite un comportamento infedele, ma – anzi – la rettifica di un “errore” tramite presentazione di

dichiarazione integrativa. Un errore che peraltro potrebbe essere stato causato da una non chiara prospettazione della norma, dalla carenza di interpretazioni ufficiali, da orientamenti contrastanti e così via.

In definitiva: giacché il ravvedimento, anche in combinazione con la dichiarazione integrativa a sfavore, è orientato a correggere un errore, è difficile ragionare, nell'ambito di un istituto volto alla regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, su sanzioni di tipo "dichiarativo" "da accertamento". Sarebbe invece molto più coerente con natura e finalità dell'istituto pensare all'applicazione delle (più tenui) sanzioni legate all'omissione dei versamenti.

Analoghe considerazioni dovrebbero potersi fare anche in presenza di attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza, nell'ambito del ravvedimento di cui all'art. 13, comma 1, lett. b-quater), del D.Lgs. n. 472/1997, anche se in tale ipotesi, unitamente alla proposta di recupero a tassazione, vengono indicate le norme sanzionatorie e le sanzioni applicabili. Identica infatti è la finalità dell'istituto anche in questo caso: la regolarizzazione (spontanea) di errori e omissioni.

### **Ravvedimento operoso e interessi legali**

Il ravvedimento operoso, sia nella variante volta alla regolarizzazione delle sanzioni da omesso versamento / indebita liquidazione, sia in quella finalizzata a sanare i comportamenti possibile oggetto di atti a contenuto impositivo / sanzionatorio (da "infedele dichiarazione"), è divenuto particolarmente conveniente<sup>2</sup> anche in ragione della bassissima percentuale di interessi attualmente in vigore.



Il diretto riferimento normativo è costituito, per gli interessi da ravvedimento (sia "liquidatorio" che "accertativo"), dall'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997:

*"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”.

Occorre poi guardare all’art. 1284, comma 1, del codice civile, sul saggio degli interessi legali, e al decreto del MEF 11.12.2015.

Secondo tale decreto, a decorrere dal 1° gennaio 2016 il tasso di interesse legale è passato dal 0,5% all’attuale 0,2%. Naturalmente, nell’ipotesi di un ravvedimento operoso che abbia a oggetto la “sanatoria” di una violazione commessa in vigenza di altre aliquote, il calcolo dovrà essere fatto considerando le differenti aliquote applicabili nei periodi intercorsi.

## **Esimente penale**

Come è noto, nel corso dell’attività di controllo fiscale possono venire in luce elementi tali da costituire violazione sanzionabile penalmente in base alle disposizioni del D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

Per quanto disposto dall’art. 331 del c.p.p., i verificatori che, nell’esercizio o a causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d’ufficio, devono infatti presentare o trasmettere denuncia, senza ritardo al pubblico ministero o ad un ufficiale di polizia giudiziaria.

Ai sensi dell’art. 13 del citato D.Lgs. n. 74/2000, commi 1 e 2, come innovati dal D.Lgs. n. 158/2015:

- i reati di cui agli artt. 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (omesso versamento IVA) e 10-quater, comma 1 (indebita compensazione), non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all’accertamento, nonché del ravvedimento operoso;
- i reati di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele) e 5 (dichiarazione omessa) non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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.

Si segnala al riguardo un disallineamento con le disposizioni che regolano la validità del ravvedimento in sede amministrativa, in quanto l'esimente penale riferita alla dichiarazione infedele od omessa opera solamente se il contribuente non ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o accertamenti. Detta esimente quindi sarebbe pienamente operante in caso di ravvedimento lungo in assenza di controlli, ma dovrebbe ritenersi esclusa in caso di controlli fiscali noti al contribuente, perlomeno con riferimento alle violazioni contestate nel controllo stesso (nel pvc).

Ciò è vero per i comportamenti oggetto di sanzioni "dichiarative", ma non per i comportamenti consistenti in violazioni di "omissione" (omesso versamento di ritenute e IVA; indebita compensazione), rispetto ai quali l'esimente opererebbe anche in presenza di attività di controllo in corso.

24 novembre 2016

Fabio Carriolo

1 Cfr. anche la circolare della Fondazione Nazionale Dottori Commercialisti del 15.4.2015.

2 La convenienza dell'istituto è naturalmente relativa, in quanto, soprattutto laddove si tratti di ipotesi da "infedele dichiarazione", eventualmente contestate in seno a un'attività di controllo del fisco, il contribuente potrebbe non essere affatto d'accordo con la versione dell'amministrazione finanziaria, in punto di fatto o di diritto, e quindi rinunciare al ravvedimento per riservarsi tutte le forme di opposizione possibili in sede amministrativa (accertamento con adesione) e giudiziale (ricorso alla CTP).